



جامعة وهران 2

محمد بن أحمد

كلية الحقوق والعلوم السياسية

مذكرة

مقدمة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق

تخصص: القانون العام الاقتصادي

## النظام الجبائي في ظل التجارة الالكترونية

تحت إشراف الأستاذ: يلس شاوش بشير

من إعداد الطالب: لعباسي عبد الله

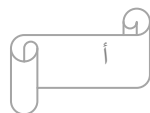
أعضاء لجنة المناقشة

بوجلال مفتاح	أستاذ التعليم العالي	جامعة وهران 2	رئيسا
يلس شاوش بشير	أستاذ التعليم العالي	جامعة وهران 2	مشرفا و مقررا
لونيس عبد الوهاب	أستاذ محاضر (أ)	جامعة وهران 2	مناقشا
واضح إلياس	أستاذ محاضر (أ)	جامعة وهران 2	مناقشا

السنة الجامعية: 2022/2021

## قول مأثور

يقول عماد الأصفهاني إني رأيت انه لا يكتب إنسان كتابا في يومه إلا قال في غده لو غير هذا لكان أحسن، ولو زيد هذا لكان يستحسن، ولو قدم هذا لكان أفضل، ولو ترك هذا لكان أجمل، وهذا من أعظم العبر وهو دليل على استيلاء النقص على جملة البشر وأن الكمال لله العزيز المقتدر.



## شكـر و تقـدير

الشكر لله أولاً على توفيقه لنا لإتمام هذا العمل المتواضع، فالشكر لك ربي حتى ترضى،  
والشكر لك ربي بعد الرضا.

إنني لمدين لك أستاذي ومشرفي، الأستاذ يلس شاوش بشير بالشكر والتقدير والعرفان على  
ما أسبغت علي من وافر علمك وسديد توجيهك، وعلى ما وفرته لي من ثمين وقتك وجملة  
نصائحك في مجال إعداد هذا البحث، رغم انشغالاتك والتزاماتك الكثيرة، فلك مني جزيل  
الشكر عرفانا مني بالجميل.

والشكر الموصول إلى أعضاء لجنة المناقشة كل باسمه على تخصيص جزء من وقتهم  
التمين لقراءة هذه المذكرة وقبول مناقشتها.

كما أتقدم بجزيل الشكر إلى كل من مد يد العون والمساعدة من قريب أو بعيد.

الطالب: لعباسي عبد الله

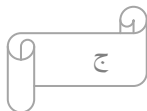


## الإهداء

إلى من جعل الله الجنة تحت أقدامها، وارتبط نيلها برضاها وطاقاتها، إلى من ضحت بشبابها من أجل أبنائها، إلى من لن نوفيها قدرها مهما شكرنا، إلى نبع الحنان، إليك أُمي عرفانا وإحسانا أطال الله في عمرك.

إلى مصدر عزتي، إلى من حرم نفسه من أجل إسعادنا، إلى من لم يدخر جهدا ولا مالا في سبيل نجاحنا إليك يا من افتخر بحمل اسمك، والذي رحمه الله وجعل الجنة مثواه. إلى جميع إخوتي وأخواتي حفظهم الله ورعاهم وسدد خطاهم.

إلى جميع الأصدقاء والأحبة، إلى كل من كان لي خير مواسيا في لحظات الضيق والحزن.



## قائمة المختصرات

أولاً: باللغة العربية

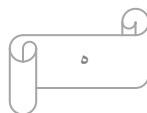
ج.ر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.

ثانياً: باللغة الفرنسية:

CAF	Comité des Affaires Fiscales
C E	Communautés européennes
CNN	Conseil National du Numérique
DGI	Direction Générale des impôts
Ed	Edition
FIS	fournisseur de service sur internet
JCP E	Juris -Classeur
J O	Journal Officiel
J O C E	Journal officiel des Communautés européennes
LGDG	Librairie Générale de Droit Jurisprudence
LITEC	Librairie Technique
N°	numéro
O C D E	Organisation de Coopération et de Développement économique
O M C	Organisation Mondiale du Commerce
Op. cit.	Option citée
O P U	Office des Publications Universitaires
p.	page
pp .	pages
PNUD	Programme des Nations Unies pour le développement
PUF	presse universitaire de France
VOL	Volume



APEC	Asia Pacific Economic Cooperation Organisation
BAIC	Business and industry Advisor committee
B2B	Business to Business.
B2C	Business to Consumer
BEPS	Base erosion and profit shifting
B2G	Business to Government.
C2C	Consumer to Consumer
DNS	Domain Name System
EDI	Electronic data interchange
G2C	Government to Consumer
Icc	International chamber of commerce
ITFA	The Internet Tax Freedom Act
NAFTA	North American Free Trade Agreement
ITS	Intelligent transportation system
U N C T R L	United nation commission for international trade law
W T O	World trade organization
W W W	World wide web



# الخطة الإجمالية للبحث

## مقدمة

الفصل الأول: ملامح النظام الضريبي في ظل التجارة الالكترونية:

### تحديات ومشاكل

المبحث الأول: أهمية التجارة الالكترونية كإيراد مالي: بين قصور

### النصوص وفرص الواقع

المطلب الأول: الإطار المفاهيمي للتجارة الالكترونية: تعدد المفاهيم مع غياب

حصرها

المطلب الثاني: المسائل القانونية للتجارة الالكترونية

المبحث الثاني: التنظيم الضريبي للتجارة الالكترونية

المطلب الأول: متطلبات التنظيم الضريبي للتجارة الالكترونية

المطلب الثاني: التجارة الالكترونية والسياسة الضريبية: علاقة غامضة وغير مستقرة

المطلب الثالث: الجهود بشأن التنظيم الضريبي للتجارة الالكترونية

الفصل الثاني: تطبيق الضرائب على التجارة الالكترونية: من يخضع

### للضريبة وأين ؟

المبحث الأول: التنظيم الفني لضرائب التجارة الالكترونية

المطلب الأول: تحديد وعاء الضريبة على التجارة الالكترونية

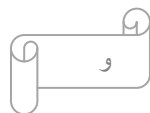
المطلب الثاني: التحصيل الضريبي للتجارة الالكترونية: آليات قد تفي بالغرض

المبحث الثاني: الازدواج والتهرب الضريبي في مجال التجارة الالكترونية

المطلب الأول: مشكل الازدواج الضريبي في مجال التجارة الالكترونية

المطلب الثاني: علاقة التجارة الالكترونية بالتهرب الضريبي

## الخاتمة



مفهوم التوبة



لم تعد الضريبة في الوقت الحاضر تتسم بالبساطة من حيث أنواعها وإجراءات فرضها، حيث أصبحت تتميز بالتنوع، وعليه فإن فرض الضرائب في ظل الفكر الحديث، لم يعد يتسم بالسهولة والبساطة، بل أصبحت الدول تختار لنفسها التنظيم الفني الملائم الذي يكفل لها تحقيق الأهداف المختلفة من فرض الضرائب، هذا التنظيم بمختلف مكوناته وإجراءاته، نعني به النظام الضريبي، والذي يهدف إلى تحقيق أهداف السياسة الضريبية المطبقة في الدولة، وبناء على ما تقدم يعتبر النظام الضريبي الصياغة الفنية للسياسة الضريبية، أي الواجهة التطبيقية والعملية لها.

ينظر إلى النظام الضريبي من خلال مفهومين، فالمفهوم الواسع له: يتضمن مجموعة محدودة ومختارة من الصور الفنية للضرائب، تتلاءم والواقع الاقتصادي والسياسي والاجتماعي للمجتمع، وتشكل في مجموعها هيكلًا ضريبيًا متكاملًا، يعمل بطريقة محددة من خلال التشريعات والقوانين الضريبية واللوائح التنفيذية من أجل تحقيق أهداف المجتمع<sup>(1)</sup>.

أما المفهوم الضيق للنظام الضريبي يتضمن: مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاستقطاع الضريبي في مراحله المتتالية من التشريع إلى الربط إلى التحصيل<sup>(2)</sup>.

وباختصار هو مجموع الضرائب المطبقة في بلد معين وفي لحظة معينة.

من خلال مفهوم النظام الضريبي تتجلى لنا خصائصه<sup>(3)</sup>:

- أهداف محددة ومضبوطة بناء على ظروف كل مجتمع.

- وجود دور محدد للنظام الضريبي تحدده الأهداف التي يراد تحقيقها في المجتمع، وظروف

المجتمع الذي يعمل داخله.

- هيكل ضريبي تتوقف تركيبته على الدور الذي يتعين أن ينهض به هذا النظام.

- طريقة عمل محددة تضبطها التشريعات الضريبية.

من خلال المفهوم الواسع للنظام الضريبي فإنه يرتكز على أساسين الهدف والوسيلة، فكل نظام ضريبي يسعى إلى تحقيق أهداف مختلفة، وأهمها الهدف التقليدي المتمثل في الهدف المالي، وتجاوز دوره الهدف التقليدي إلى تحقيق أهداف أخرى<sup>(4)</sup>، اجتماعية واقتصادية، وحتى سياسية، وتختلف هذه

---

(1) - ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هوم، الجزائر، 2003، ص 18.

(2) - العياشي عجلان، ترشيد النظام الجبائي الجزائري في الوعاء والتحصيل (1992-2009): دراسة حالة ولاية المسيلة - رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006، ص 46.

(3) - سعيد عبد العزيز عثمان، النظام الضريبي وأهداف المجتمع، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص 13.

(4) - على غرار الهدف المالي للنظام الجبائي، يحقق أهداف أخرى: اجتماعية، واقتصادية، أخلاقية، بيئية.

- هدف اقتصادي: ويقصد بها أن الضريبة تستخدم بهدف الوصول إلى حالة الاستقرار الاقتصادي، غير مشوب بالتضخم أو الانكماش وأصبحت في إطار الدولة الحديثة أداة لتأثير في الأوضاع الاقتصادية وتحقيق الاستقرار الاقتصادي.

الأهداف حسب النمط الاقتصادي والسياسي، الموجود في الدولة، إضافة إلى ذلك تختلف هذه الأهداف بين الدول المتقدمة والنامية.

أما وسيلة النظام الجبائي تتألف من<sup>(1)</sup>: عنصر فني وتنظيمي، العنصر الفني ونعني به مجموع الضرائب المختلفة.

فالضريبة باعتبارها تأدية نقدية وإجبارية تدفع دون مقابل<sup>(2)</sup>، تمثل وحدة بناء هذا النظام. أما العنصر التنظيمي: يعتمد على عنصر بشري فعال تحت هيكل إداري تنظيمي يتكفل بمهمة الإقرار والربط والتحصيل، ونعني بها الإدارة الضريبية. إن أصل المشاكل الضريبية الدولية، يعود إلى بروز العولمة الاقتصادية من جهة، وممارسة الدولة لسيادتها الضريبية.

تعد العولمة ظاهرة متعددة الجوانب، لا يمكن حصر مفهومها على الجانب الاقتصادي فحسب، بل تتعداه لتشمل الجانب السياسي والثقافي والاجتماعي<sup>(3)</sup>، فلقد اختلفت وجهات النظر حول تحديد مفهومها<sup>(4)</sup>، فالعولمة بصفة عامة والعولمة الاقتصادية بصفة خاصة لها تجلياتها ومظاهرها، فهي تتيح أمام عوامل الإنتاج حرية التنقل بين أقطار العالم دون حواجز وقيود، الأمر الذي فتح المجال الواسع أمام تنامي الاستثمار الأجنبي المباشر وغير المباشر، كما انه في ظل العولمة تزايد الاتجاه نحو

---

-هدف اجتماعي: تعمل الضريبة على تخفيف حدة التفاوت بين المداخيل والثروات المرتفعة، وذلك بان تعتمد الدولة على زيادة الضرائب على أصحاب المداخيل والثروات المرتفعة ثم تقوم باعادة توزيع حصيلتها على أصحاب المداخيل المنخفضة .

- هدف سياسي: ومفادها أن الضريبة أصبحت مرتبطة بشكل مباشر بمخططات التنمية الاقتصادية والاجتماعية العامة، ففرض رسوم جمركية مرتفعة على منتجات بعض الدول، وتخفيضها على منتجات أخرى يعتبر استعمالا للضريبة لأهداف سياسية.

- أهداف بيئية: عن طريق ما يسمى بالضريبة الخضراء وهي آلية للمساهمة في إزالة التلوث، وتحقيق تنمية مستدامة قائمة على بيئة نظيفة، وتعتبر الآلية كمصدر مالي جديد من خلال مبدأ تغريم الملوث.

(1)- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص20.  
(2)- بشير يلس شاوش، المالية العامة (المبادئ العامة وتطبيقاتها في القانون الجزائري)، ديوان المطبوعات الجامعية، المطبعة الجهوية وهران، 2007، ص31.

(3)- يحي مسعودي، إشكاليات التنمية المستدامة في ظل العولمة في العالم الثالث، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2009، ص21.

(4)-صعوبة الاتفاق على مفهوم واحد للعولمة، راجع إلى تعدد الزوايا التي تشملها، لذا اكتفى البعض بإبراز عناصرها، وتتمثل فيما يلي :

-انتشار المعلومات وإتاحتها لجميع الأفراد .

-تغيب الحدود بين الدول .

-زيادة الترابط والتشابه بين المجتمعات.

الاعتماد المتبادل، وإقامة تكتلات اقتصادية، وشراكات ثنائية ومتعددة الأطراف بين الدول، من أجل الاستفادة المشتركة<sup>(1)</sup>.

إن العولمة بصفة عامة، والعولمة الاقتصادية بصفة خاصة، لها تجلياتها ومظاهرها، ومن بين هذه المظاهر:

- تعاضد دور الشركات المتعددة الجنسيات، حيث انه في إطار العولمة لم تعد نشاط الشركات يقتصر على إقليم واحد، بل إنها أصبحت تجوب العديد من الأقاليم من خلال إقامة فروع إنتاجية أو تسويقية لها في غير البلد الأم<sup>(2)</sup>.

- تنامي الاستثمار الأجنبي بشقه المباشر وغير المباشر، فالأول ساهمت في زيادته الشركات المتعددة الجنسيات من خلال الفوائض المالية الموجودة لديها في بلدان أخرى، أما الاستثمار الأجنبي غير المباشر، فلقد سرعت من وتيرته تنامي العولمة المالية، من خلال إزالة القيود على حركة رأس المال.

- الاتجاه المتزايد نحو إقامة التكتلات، وذلك من خلال إقامة العديد من أشكال التكامل الاقتصادي على مراحل ومستوياته، بغرض الاستفادة من المزايا التي تمنحها هذه التكتلات للدول الأعضاء فيها.

- زيادة الاعتماد المتبادل، ففي ظل العولمة لا يمكن لأي دولة من دول العالم، أن تعتمد على نفسها فقط، بل لا بد لها من علاقات مع العالم الخارجي، هذه العلاقات زادت من وتيرتها بسبب العولمة الاقتصادية، وذلك من خلال دور المنظمات الدولية العالمية، وفي هذا الإطار أصبحت تقم اتفاقيات فيما بينها.

إن الاندماج الدولي في الاقتصاد العالمي، يفرض على الدول الانضمام في منظمات العولمة<sup>(3)</sup>، على غرار منظمة التجارة العالمية، والذي له تأثيرات مختلفة على المنظومة القانونية للدولة بصفة عامة، والتشريع الضريبي بصفة خاصة، لان هذه التكتلات والشراكات بين الدول له تكلفته الضريبية<sup>(4)</sup>.

(1) - AUBY Jean-Bernar, *La globalisation, le droit et l'état*, 2em édition, LGDG, 2010, p. 18.

(2) - عبد الله إسماعيل صبري، الكوكبة، الجمعية المصرية لاقتصاد السياسي والتشريع، القاهرة، 1997، ص 22.

(3) - يقصد بمؤسسات العولمة، منظمة التجارة العالمية وصندوق النقد الدولي والبنك الدولي: انظر يحيى مسعودي، مرجع سابق، ص 24.

(4) - في إطار انضمام الجزائر لمنظمة التجارة العالمية، سعت ودون انقطاع إلى القيام بالعديد من الإجراءات، حتى يتواءم وضعها القانوني والاقتصادي مع ما هو مطلوب في موثيق المنظمة، وحتى تسهل عملية التفاوض قامت بإصلاح منظومة التعريف الجمركية، انظر سلطاني فيروز، دور السياسات التجارية في تفعيل الاتفاقيات التجارية

هذه الخصائص والمظاهر المميزة للعولمة الاقتصادية، تتيح العديد من المعوقات للنظم الضريبية الناتجة عن تنامي الشركات المتعددة الجنسيات، وبالتالي زيادة الاستثمار الأجنبي، والذي أصبحت الدول تحاول جذبها من خلال التحفيزات المقدمة له.

كما أصبحت العولمة تتصادم مع مبدأ السيادة الضريبية<sup>(1)</sup>، فإذا كانت السيادة هي المقدر التامة والمطلقة المفوضة لسلطة ما، التي من خلالها يمكن تطبيق النظام الضريبي على إقليمها<sup>(2)</sup>، عن طريق تأسيس وتحديد المادة الخاضعة للضريبة، الأشخاص الخاضعين لها، تصفياتها، وتحصيلها، القدرة على المراقبة والجزاء، فإن العولمة أنشأت العديد من الاستثناءات على هذا المبدأ العام، أهمها نشوء ما يسمى بالجباية فوق الوطنية، الذي فرضته التكتلات الاقتصادية، هذه الأخيرة تساعد على توحيد القواعد الضريبية على كل دولة تكون طرفاً في التكتل<sup>(3)</sup>.

على اثر ذلك، اتجهت الدول بحثاً عن الحلول، لمجابهة معوقات النظام الضريبي التي تفرضها العولمة والسيادة الضريبية، وما فتئت هذه الدول في إبراز برنامجها الإصلاحية على نظامها الضريبي، لاستفادة من مزايا العولمة ودفع أضرارها، لما تسببه من التهرب والازدواج الضريبي الدولي، والاحتيايل الضريبي، برز نوع جديد من التجارة يختلف عن مضمون التجارة التقليدية، أفرزته العولمة الاقتصادية وساعد في بروزها تكنولوجيا الإعلام والاتصال.

إذ نستطيع القول أن المجتمعات لم تشهد خلال تاريخها الطويل تغيرات في نمط الإنتاج والتبادل والاتصال، مثلما تشهده اليوم، المتمثل في أسلوب الحياة المتمسك بالعمق والشمول والسرعة، التي تشهدها هذه المجتمعات منذ اجتياح التقنيات الحديثة للمعلومات والاتصالات، بحيث اكتسحت هذه التقنيات في بعض القطاعات ومنها قطاع التجارة وقطاع البنوك إلى درجة التي تحولت معها الأساليب والممارسات التي تستخدمها المؤسسات العامة في هذه القطاعات تحولاً جذرياً وشاملاً<sup>(4)</sup>، وهو ما ساعد على ظهور ما يسمى بالتجارة الإلكترونية، التي أصبحت تمكن من الترويج والإعلان والبيع والشراء للسلع والخدمات، باستخدام الوسائل الإلكترونية.

---

الإقليمية والدولية، مذكرة الماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013، ص185.

(1)- EL HADJI Dialigue Ba, *Le droit fiscal à l'épreuve de la mondialisation : la réglementation des prix de transfert au Sénégal*, Thèse de Doctorat en Droit, discipline : Organisations, Marchés, institutions, Université Paris-Est, 2011, p.06.

(2)- TIXIER Gilbert, GEST Guy , KEROGUES jean, *Droit fiscal international*, 2<sup>ème</sup> édition, Litec, Paris, 1979 .p .06.

(3)-الهادي الأمين القحطاني، الأسس الضريبية وعلاقتها بالسيادة، دار الأنيس، القاهرة، 2004، ص112.

(4)- OCDE, *Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la matière imposable et le transfert de bénéfices, relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique, Action 1 : Rapport final 2014* , pp.22-24.

لزالت معظم الدول حتى الآن تعامل التجارة الالكترونية باعتبارها مجرد وسيلة أخرى لانخراط في التجارة، ولا يستدعي الأمر تغييراً في السياسة المالية، ولكن هي في حقيقة الأمر، لا تقتصر على عمليات البيع وشراء السلع والخدمات، وإرسال التحويلات المالية عبر شبكة الانترنت، فهي تنطوي على ما هو أكثر من ذلك بكثير، فقد توسعت حتى أصبحت تشمل عمليات بيع وشراء المعلومات نفسها، جنباً إلى جنب مع السلع والخدمات، ولا تقف التجارة الالكترونية عند هذا الحد فقط، فهي تتخذ صوراً وأنماطاً أخرى، ناتجة عن الأفاق التي تفتحها التجارة الالكترونية بمجاراتها لتطورات العصر المختلفة.

يمثل واقع التجارة الالكترونية، عن موجة جديدة كاسحة وفرصة سانحة أمام حركة التجارة الدولية بكل تطلعاتها إلى تحرير المعاملات وتخطي الحدود، واختصار الوقت والمسافات والتكاليف، وتصعيد التنافس إلى أقصى درجاته، وقد تجاوز دورها حدود المنتجين حتى وصل إلى تحسين مستوى الرفاهية لدى المستهلكين<sup>(1)</sup>، وهذا ما أدى إلى الاهتمام بها من قبل الفقه المالي والقانوني، للتفكير جيداً بكيفية مجارة هذا التطور المتسارع في انتشارها مع القواعد التشريعية بصفة عامة والضريبية بصفة خاصة. تثير التجارة الالكترونية الكثير من التحديات الحقيقية بالنسبة إلى النظم الجبائية القائمة، والتي لا تزال حتى في العديد من الدول المتقدمة ضمن إطارها التقليدي، وفي المقابل أصبحت السوق الدولية تحركها الشبكات وزخم معلوماتي كثيف، وتنشأ القيمة في جميع أنحاء العالم من خلال تفاعلات آنية معقدة، وعلى النقيض تستند الأنظمة الضريبية على الاختصاص المحلي وجمود القواعد المنظمة، الناشئة عن تراكم مجموع القوانين والاجتهادات القضائية السابقة، والمعاهدات المتعددة الأطراف التي تعتمد على الوجود المادي لأطراف والمستندات الورقية، وهنا تطرح التجارة الالكترونية العديد من التحديات، لاسيما صعوبة الإثبات وسهولة التلاعب في البيانات، وخلق نزاعات بين الدول فيما يتعلق بتحديد الدولة التي لها السيادة في أن تفرض الضريبة على هذه التعاملات وتحصيلها، لأن عمليات التجارة الالكترونية في معظمها تتم خارج الحدود الإقليمية للدولة في فضاء متسع لا تحدها حدود إقليمية ولا حواجز جمركية، وتظهر مشاكل في تحديد الزمن الذي تمت العملية فيه، وهذا ما يؤثر بدوره في تحديد المفاهيم الضريبية مثل الواقعة المنشئة للضريبة ومفهوم الإقامة ومفهوم المنشأة الثابتة والتقدم... وغيرها من المفاهيم.

إن المداخل الضريبية أصبحت تمثل جانباً هاماً من الإيرادات بشكل عام وعلى هذا أخذت مجموع الدول تبحث عن مصادر متنوعة لتمويل الخزينة العامة، وعليه لا بد على الدول أن يتخذوا موقفاً استباقياً، وان يفكروا فيما ينبغي أن يكون عليه النظام الضريبي الدولي، حيث لا يزال من السهل

(1) - جلال الدين عبد الحكيم الشافعي، المعاملات الضريبية للصفقات التي تتم من خلال التجارة الالكترونية، المؤتمر الخامس متطلبات الإصلاح الضريبي الشامل في مصر، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، 1999، ص244.

نسبياً فهم ما يجري على الانترنت، ومن خلال التجارة الالكترونية، وذلك بالبحث عن آليات فعالة ومرنة تتكيف والطبيعة الجديدة للتجارة الالكترونية.

إن التجارة الالكترونية ينظر إليها على أنها لها آثار سلبية على تحصيل الضرائب وسوف تحدث أضرار فادحة في الهيكل الضريبي، ولكن البعض الآخر يرى أنها تؤدي إلى طرق جديدة مبتكرة في زيادة إيرادات الضرائب.

وعلى هذا تكمن أهمية البحث في دراسة أثر التجارة الإلكترونية على الإيرادات الضريبية في الدول، وتأثيرها على مبدأ السيادة الضريبية، انطلاقاً من أن هذه الدول ستواجه في الوقت الحالي وفي المنظور القريب تحدي التجارة الإلكترونية، وما تتضمنه من تغيير جذري في سلوك المستهلك إذ تدفعه لاستهلاك المنتجات التي يتم تداولها على شبكة الانترنت، وهذا ما يقلص حصة الدولة من الإيرادات الضريبية<sup>(1)</sup>، فعلى الرغم من التطورات الحاصلة في المجال التقني والجهود المبذولة من قبل العديد من الدول والمنظمات الدولية، فيما يتعلق بالتجارة الالكترونية، إلا أن الإجراءات المتخذة من بعض الدول لا تزال محدودة وقاصرة عن تغطية جميع الجوانب القانونية للتجارة الالكترونية بصورة عامة، والمعاملة الضريبية بصورة خاصة، إذ نجد العديد من الدول قامت بإخضاع معاملات التجارة الالكترونية للضرائب ولكنها لم تتخذ من الإجراءات العملية ما يكفل تطبيق النظم الضريبية على إيرادات التجارة الالكترونية، مما أثار مشكلة عملية في هذا الميدان، تتمثل بعدم قدرة المبادئ العامة المعروفة في النظم الضريبية، فضلاً عن بعض النظم الضريبية لعدد من الدول أعفت التجارة الالكترونية من الضرائب، وفي جميع الأحوال يتطلب الأمر تحديد وعاء الضريبة من دخل التجارة الالكترونية، سواء لفرض الضريبة عليه أو إعفائه.

الواقع أن موضوع الضرائب على التجارة الالكترونية ينظر له من زاويتين مختلفتين، فمن جهة يرى البعض أن إخضاع الصفقات التي تتم عبر شبكة الانترنت إلى الضرائب والرسوم، يعد كبحاً للنمو التجارة الالكترونية، بينما يرى البعض الآخر، أن الإعفاء الضريبي للتجارة الالكترونية يؤدي إلى التقليل من أهم موارد الدولة، ذلك أن الأفراد والمؤسسات أصبحوا يفضلون إبرام العقود والصفقات التجارية على الانترنت لنقص تكاليفها من حيث القيمة والزمن، أضف إلى ذلك أن اقتصار الأنظمة الضريبية على التعاملات التجارية التقليدية دون الالكترونية يجعل منها أنظمة ضريبية محدودة الكفاءة<sup>(2)</sup>، وعليه كيف يمكن لأنظمة الضريبة الحالية أن تتكيف مع تحديات التجارة الالكترونية، وكيف تكون فعالة وتحقق الأهداف المرجوة منها؟

(1) - BETTELHEIM Adriel, faut il ou non taxer le web, Revue Problèmes économiques ,N°2 .622, 1999, p.30.

(2) - التهامي طواهر محمد، وآخرون، تحديات التجارة الالكترونية للنظم الضريبية، الملتقى الدولي للتجارة الالكترونية، ورقة، الجزائر، أيام 15-16-17 مارس 2004، ص 01.

وإذا كان البناء المنهجي للموضوع يحتم علينا توزيع السؤال المحوري إلى تساؤلات أخرى تتعلق بما إذا كانت هناك آليات محددة لإخضاع التعاملات التجارية الالكترونية إلى الضرائب و الرسوم؟  
فإخضاع التجارة الالكترونية للضريبة غير كافي دون تحديد المجتمع الضريبي واليات التحصيل والرقابة، وعليه فهل يمكن حصر أنشطة التجارة الالكترونية وتحديد المكلف بالضريبة والوعاء الضريبي، وإيجاد طرق رقابية فعالة ؟

وقد تبنت هذه الدراسة مجموعة من المناهج حسب الحاجة منها، الاستقرائي بالاطلاع الواسع على مختلف الدراسات والمؤلفات المتعلقة بالتجارة الالكترونية وعلاقتها بالأنظمة الضريبية، وتجميع مادتها وتصنيفها وفق متطلبات البحث، ثم المنهج التحليلي القائم على دراسة وتحليل القوانين الداخلية والقرارات التوجيهية والنموذجية المتعلقة بموضوع التجارة الالكترونية وخضوعها للضريبة، ثم تحليل بعض القواعد العامة في القوانين الضريبية لمحاولة تكييفها على نحو يتماشى وطبيعة التجارة الالكترونية، ويبرز من خلال هذه الدراسة المنهج القانوني المقارن وان كانت الدراسة غير مقارنة إلا أن موضوع التجارة الالكترونية ذو طبيعة عالمية في الأصل ويثير مشاكل في القانون الضريبي الدولي، وما يتوجب من محاولة لتوحيد قواعدها بهدف تحقيق استقرار لها، وتجدر الإشارة إلى أن هذه الدراسات تمت بين التشريعات الوطنية لبعض الدول، فضلا عن القواعد القانونية التي وضعت من قبل الهيئات والمنظمات الدولية.

وبناء على ما تقدم، ولاستيفاء معالجة جميع عناصر الموضوع، تضمنت منهجية البحث، دراسة ملامح النظام الجبائي<sup>(1)</sup>، من خلال إبراز التحديات و المشاكل التي تطرحها التجارة الالكترونية للنظم الضريبية(الفصل الأول) ولما كان يتوجب على الدول إخضاع المعاملات الالكترونية للضريبة على المستوى القريب أو البعيد، كان لابد من التطرق إلى معالجة دخل التجارة الالكترونية ضريبيا من خلال إخضاعها للضرائب، وإبراز قصور النظام الضريبي في احتواء المعاملات الالكترونية والحلول الممكنة(الفصل الثاني).

---

(1)-ونعني بالنظام الجبائي بصفة عامة سواء كان يخص الدول المتقدمة أو النامية، وان كانت التجارة الالكترونية تؤثر على هذه الأنظمة بصورة متفاوتة، فنسلط الدراسة هنا بشكل ملحوظ على النظام الجبائي للدول النامية، ونأخذ بالتجارب الدولية للنظم المتطورة كمقترحات، دون إهمال النظام الجبائي الجزائري والإشارة إلى وضعيته أمام هذه التحديات .

## الفصل الأول

ملاح النظام الضريبي في ظل

التجارة الالكترونية: تحديات ومشاكل



إن أنشطة التجارة الإلكترونية، والعلاقات الناشئة في بيئتها، تثير العديد من التحديات القانونية للنظم القائمة، تتمحور في مجموعها حول اثر استخدام الوسائل الإلكترونية في تنفيذ الأنشطة التجارية، فالعلاقة التجارية العادية تقوم على أساس الإيجاب والقبول بخصوص أي تعاقد، وعلى أساس التزام البائع بتسليم موضوع العقد بشكل مادي وضمن نشاط ايجابي ملموس، وان يقوم المشتري بالوفاء بالثمن إما مباشرة، أو باستخدام أدوات الوفاء البديلة، من خلال الأوراق التجارية أو وسائل الوفاء البنكية التقليدية، والى هذا الحد فإن متطلبات النشاط التجاري داخليا أو خارجيا، ويرغم من تطورها بقيت القواعد القانونية قادرة على الإحاطة بمتطلبات تنظيم التجارة، إذ بالرغم من تطور نشاط الخدمات التجارية والخدمات الفنية واتصال الأنشطة التجارية بعلاقات العمل والالتزامات المتعلقة بنقل المعرفة أو التكنولوجيا، فان القواعد القانونية التي تنظم الأنشطة التجارية والعقود أمكنها أن تظل حاضرة وقادرة على محاكاة الواقع المتطور والمتغير في عالم التجارة.

لكن الأمر يختلف بالنسبة للتجارة الإلكترونية، فالتغير ليس بمفهوم النشاط التجاري، وإنما بأدوات ممارسته وطبيعة العلاقة الناشئة في ظلّه، بحيث يتواجد في كل نشاط من أنشطة التجارة الإلكترونية الكمبيوتر والانترنت.

إن وجود التقنية وهيمنتها على آلية تنفيذ وإتمام النشاط التجاري في ميدان التجارة الإلكترونية، بل ضرورتها لوجود التجارة الإلكترونية، كان لا بد أن يخلق تحديا جديدا أمام النظم القانونية القائمة بوجه عام، والنظام الضريبي على وجه خاص<sup>(1)</sup>، لان الدول كانت تركز في سبيل تعزيز وفرض الشمولية على الأوعية الضريبية، التي كان مصدرها المعاملات التجارية التقليدية، ولم يكن هناك بعد نظر من قبلها في منح أنظمتها الضريبية المرنة الكافية للتأقلم مع المستجدات التكنولوجية، وهذا ما سيؤثر بشكل كبير على الإيرادات الحكومية المتأتية من الأوعية الضريبية، وقبل هذا نتعرض لدراسة أهمية التجارة الإلكترونية كإيراد مالي مهم(المبحث الأول)، فتجارة الإلكترونية لها أبعاد مالية واقتصادية تؤثر على الأوضاع والنظم الضريبية عموما، وعليه أقدمت الدول على الاهتمام بها من خلال وضع المناخ المناسب لها وتوفير متطلبات التقنية والتشريعية لها.

---

(1) -LANOU Roger, *Réformer les règles de juridiction d'imposition pour le commerce électronique*, Jurisdocteurin ,n°8-2012 , p .75.

## المبحث الأول: أهمية التجارة الإلكترونية كإيراد مالي: بين قصور النصوص وفرص الواقع

إن استقرار الوضع الحالي للنظم القانونية على المستوى الدولي، نجد آلياته وقواعده تقليدية في مواجهة تيار جارف نتج عن الثورة المعلوماتية، والتي أثرت على مختلف الجوانب، وكان أهم نتائجها التجارة الإلكترونية، والتي تتميز بالحدثة النسبية وبمرونة آلياتها وقواعدها.

إن هذا التباين الذي يميز حداثة التجارة الإلكترونية وقصور النظم القانونية الحالية يستلزم التعامل معه بحذر شديد وبمرونة، تمكننا من تقليص الهوة بين ارث تشريعي تقليدي تتميز به مختلف الأنظمة القانونية.

إن تكييف القواعد القانونية وفق متطلبات التجارة الإلكترونية، ينتج عنه تحدي مصدره البيئة الرقمية، هذه البيئة تتجسد من خلالها اقتصاد جديد يعتمد على الإنتاج الكثيف للمعلومات والمعرفة وعلى التكنولوجيات الجديدة، والدمج ما بينهما يعكس الاقتصاد الرقمي والتي تجري تعاملات التجارة الإلكترونية في كفه.

ولما نتج عن هذا الفضاء الرقمي مفاهيم مختلفة عن المؤلف تتحدى الأنظمة القانونية، وجب الاهتمام بالتجارة الإلكترونية لما تخلقه من فرص، عن طريق البحث عن هويتها، وتقدير خصائصها (المطلب الأول) وتقصى أثرها وانعكاساتها، لما تثيره من مسائل وإشكالات على المنظومة القانونية (المطلب الثاني).

## المطلب الأول: الإطار المفاهيمي للتجارة الالكترونية: تعدد المفاهيم مع غياب حصرها

ليس هناك عملا قانونيا أكثر تعقيدا من مسألة تتبع الهوية في سبيل البحث عن حقيقة التجارة الالكترونية<sup>(1)</sup>، فقد شاع هذا المصطلح بين مختلف فئات المجتمع لكن هذا ليس معناه اتضاح معناها. فمسألة وضع تعريف متفق عليه ليس أمر سهل، ليس لنقص المفاهيم بل لكثرتها وتباينها (الفرع الأول)، كما يستشف من هذه التعاريف خصائص وأشكال التجارة الالكترونية (الفرع الثاني)

### الفرع الأول: تعريف التجارة الالكترونية

إن تعريف التجارة الالكترونية يستلزم الوقوف عند كل من التعريف التقني (الفقرة 01)، والتعريف القانوني (الفقرة 02).

#### الفقرة 01: التعريف التقني<sup>(2)</sup>

ينقسم المفهوم الشائع للتجارة الالكترونية من الناحية التقنية إلى ثلاثة أنواع من الأنشطة :  
\_ أنشطة الربط أو الدخول إلى الانترنت وما تتضمنه من خدمات ذات محتوى تقني كالخدمات المقدمة من مزود خدمات الانترنت.

\_ التسليم أو التوريد التقني للخدمات.

\_ استعمال الانترنت كوسيلة لتوزيع البضائع والخدمات المسلمة بطريقة مادية.

تعتمد التجارة الالكترونية من الناحية التقنية على ما يعرف بالوكيل الالكتروني، وهو برنامج خاص يتميز بالاستقلالية عند تنفيذه لمهامه ويطلق على هذا البرنامج تسميات عديدة، منها الوكيل الذكي غير أن التسمية الشائعة هي الوكيل الالكتروني<sup>(3)</sup>.

وتعرف أيضا، التجارة الالكترونية هي الحاسوب، وشبكة الاتصالات، وموقع، ومحتوى، فالحاسوب يتيح إدخال البيانات ومعالجتها وتصميم عرضها واسترجاعها، والشبكة تتيح تنقل المعلومات من النظام

---

(1) - لقد برز اصطلاح التجارة عبر الحاسوب أو التجارة الالكترونية، لأول مرة في الولايات المتحدة الأمريكية وكندا في عقد الثمانينات من القرن الماضي لكن تحت تسمية تبادل المعطيات المعلوماتية، لكن كان لفظ التجارة الالكترونية يدل فقط على التجارة التي تتم بواسطة التقنيات الالكترونية، والتي يلعب فيها الحاسوب الدور الرئيسي ، وهو ما تبناه المشرع الأمريكي سنة 1998.

(2) - تخلو معظم البحوث القانونية من التعريفات التقنية للظاهرة القانونية التقنية، خصوصا ونحن في عصر التقنية بامتياز، ونظرا لكون القانون مرآة عصره فقد تأثر أيضا بزخم ووهج التكنولوجيا، كما نجد من الأحسن أن يكون رجل القانون ملم بالأمور التقنية حتى يكتمل تصوره اتجاه الواقعة القانونية ونتيجة لذلك يكون تشريع مكتمل.

(3) - فاروق حسين، البريد الالكتروني، الهيئة المصرية العامة للكتاب، مصر، 1999، ص 09.

واليه، وحلول تتيح تنفيذ المؤسسة لالتزاماتها وتنفيذ الزبون لالتزاماته، وموقع على الشبكة لعرض المنتجات أو الخدمات وما يتصل بها<sup>(1)</sup>.

من خلال المفهوم التقني للتجارة الالكترونية يظهر الخط بين الأعمال الالكترونية والتجارة الالكترونية واستغلال التقنية في أنشطة التجارة التقليدية، والعقد الالكتروني<sup>(2)</sup>.

### الفقرة 02: التعريف القانوني

إن وضع تعريف محدد ودقيق لما يسمى بالتجارة الالكترونية ليس بالأمر اليسير لاسيما إذا أخذنا في الاعتبار تنوع التقنية المستخدمة في هذا النوع من التعامل، وتطورها المستمر<sup>(3)</sup>.

كان للفقهاء تجربته اتجاه هذه الظاهرة القانونية الجديدة ففتح باب الاجتهاد للتعرف عنها، فنتج عنه كم هائل من التعريفات الفقهية للتجارة الالكترونية، ينظر كل منها من منظور خاص، ومحدد بهدف الوصول إلى تحديد معالمها (أولا) وكان للتشريعات المختلفة موقفها (ثانيا).

### أولا: التعريف الفقهي

هناك من الفقه من عرفها على أنها: "كافة أشكال التعاملات التجارية التي تتم الكترونيا عبر شبكات الاتصالات بما في ذلك التعاملات بين الشركات بعضها البعض، وبين الشركات وعملائها، أو بين الشركات والإدارات الحكومية"<sup>(4)</sup>.

(1) - جوهر بن رجدال، الانترنت والتجارة الالكترونية، مذكرة ماجستير علوم تسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002/2001، ص 111.

(2) - نوضح بعض الفروقات بين المصطلحات التي أفرزتها التعامل بالانترنت وان كانت ليست فروقات بالمعنى الحقيقي وإنما كل ما في الأمر مسالة احتواء:

فالعقد الالكتروني هو العقد الذي يتم تبادل الإيجاب والقبول فيه عبر وسيط الكتروني أيا كان هذا الوسيط.

أما التجارة الالكترونية ليست مجرد انجاز أعمال تجارية على الانترنت ولكنها تشمل أية عملية من شأنها تساعد التاجر على تنفيذ أعماله التجارية.

فالعقد الالكتروني يعتبر من عقود التجارة الالكترونية فهو جزء من كل.

(3) - تعتمد التجارة الالكترونية على عدة وسائل الكترونية أهمها الانترنت، فإذا قلنا التجارة على الانترنت فهي نشاط تتخذ من الواقع الافتراضي مكان لها لذا نركز على التجارة الالكترونية عبر الانترنت لأنها وسيلة التجارة الالكترونية الحقيقية، كما لا يمكن الحديث عن نشأة التجارة الالكترونية إلا من خلال نشأة الانترنت حيث برزت الانترنت وتطورت، إلى غاية ما هي عليه الآن، الويب "WWW" ، شبكة الاتصالات العالمية، كأداة أكثر انفتاحا من سابقتها وسمحت بديمقراطية وتحرير الشبكة.

(4) - رضوان رأفت، وآخرون، الضرائب في عالم الأعمال الالكترونية، مجلة التنمية والسياسة الاقتصادية، الكويت، المجلد الثاني، العدد 02-2000، ص 10.

وعرفها فقه ثاني أنها: "معاملات تجارية تتم عن بعد باستعمال وسيلة اليكترونية وذلك حتى إتمام العقد"<sup>(1)</sup>.

وعرفها جانب آخر: "هي أداء العملية التجارية بين شركاء تجاريين باستخدام تكنولوجيا المعلومات متطورة، بغرض رفع كفاءة وفعالية الأداء"<sup>(2)</sup>.

وعرفها آخر: "على أنها نظام يتيح عبر الانترنت حركات بيع وشراء السلع والخدمات والمعلومات، كما يتيح أيضا الحركات الالكترونية التي تدعم توليد العوائد مثل عمليات تعزيز الطلب على تلك السلع والخدمات والمعلومات، فالتجارة الالكترونية تتيح عبر الانترنت عمليات دعم المبيعات وخدمة العملاء"<sup>(3)</sup>.

وتعرف كذلك: "على أنها مجموعة المبادلات الرقمية المتعلقة بالأنشطة التجارية بين المؤسسات فيما بينها أو بين المؤسسات والخواص وبين المؤسسات والإدارة"<sup>(4)</sup>.

ومن منظور خدماتي تعرف على أنها: "أداة تسمح للمؤسسات والمستهلكين والإدارة بخفض تكلفة الخدمات مع تحسين جودتها وزيادة سرعت توصيلها"<sup>(5)</sup>.

من خلال هذه التعاريف هناك من يركز على أطراف العملية التجارية، ومنها من يركز على الوسيلة المستعملة وآخر من يركز على موضوع المعاملة من سلع وخدمات وغيرها من العمليات الأخرى.

يستنتج من مختلف المفاهيم إن هناك تعريف واسع للتجارة الالكترونية، يشمل انجاز مختلف أنواع الأعمال عن طريق الانترنت.

وتعريف ضيق للتجارة الالكترونية، على أنها عمليات تبادل السلع والخدمات عن طريق وسيلة الالكترونية أو وسيط الالكتروني.

---

(1) - عبد الفتاح بيومي حجازي، التجارة الالكترونية وحمايتها القانونية، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2004 ، ص49.

(2) - رضوان رأفت، عالم التجارة الالكترونية، الامنظمة العربية للتنمية الإدارية، الطبعة الأولى، الكويت، 1999، ص15.

(3) - محمد الصيرفي، التجارة الالكترونية، مؤسسة حوراس الدولية، الطبعة الأولى، الإسكندرية، 2005 ، ص147.

(4) - BENSOUSSAN Alain, *le commerce électronique, aspect juridique*, éd Hermes, 1998, p. 12.

(5) - عزة العطار، التجارة الالكترونية بين البناء والتطبيق، الأكاديمية العربية للعلوم والتكنولوجيا والنقل البحري، الإسكندرية، 2003 ، ص02.

فالمفهوم الضيق يقصد منه التجارة الالكترونية والمفهوم الواسع يقصد به الأعمال الالكترونية<sup>(1)</sup>. إن وضع تعريف شامل مانع للتجارة الالكترونية، صعب المنال لان التجارة الالكترونية في تطور مستمر شكلا ومضمونا، فنظم إليها وسائل أخرى للتعاقد وأطراف مختلفة وسلع وخدمات تخرج عن التصنيف التقليدي، فميزت التطور والسرعة يتطلبان المرونة في وضع التعاريف، بحيث تشمل التطورات التي تدخل على هذا النموذج.

### ثانيا: التعريف التشريعي

إن التجارة الالكترونية باعتبارها تقنية جديدة للتعامل التجاري لم تكن بمنأى عن اهتمام التشريعات الدولية (أ) وكذا التشريعات المقارنة (ب).

### أ: تعريف التجارة الالكترونية على مستوى المنظمات الدولية

– لجنة الأمم المتحدة للقانون التجاري الدولي (UNCITRAL)<sup>(2)</sup>:

لم يضع القانون النموذجي للتجارة الالكترونية التي اعتمدهت لجنة الأمم المتحدة للقانون التجاري الدولي الأونسيترال، تعريفا للتجارة الالكترونية، ولكن اقتصر على تعريف تبادل المعطيات الالكترونية والتي تشمل التجارة الالكترونية.

حيث عرفتها المادة 02 الفقرة (ب) كالتالي: "تقل المعلومات من حاسوب إلى حاسوب آخر باستخدام نظام متفق عليه لإعداد المعلومات"<sup>(3)</sup>.

وقد رأت اللجنة أن هذا التعريف يغطي كل استعمال للمعلومات الالكترونية في التجارة والتي أطلق عليها التجارة الالكترونية، ويلاحظ أن مشروع قانون UNCITRAL يشوبه نقص يمكن تبيانه<sup>(4)</sup>، إذ انه لم يعط تعريفا عاما للتجارة الالكترونية خاصة وان هذه الأخيرة لم يحدد لها الفقه تعريفا واضحا ودقيقا،

---

(1) – الفرق بين الأعمال الالكترونية والتجارة الالكترونية، هو فرق احتواء أي الأعمال الالكترونية تشمل التجارة الالكترونية.

(2) – الأونسيترال هي لجنة قانون التجارة الدولية التابعة للأمم المتحدة، والتي أنشأت بتاريخ 17 ديسمبر 1966 كآلية ما بين الحكومات، وتنظم في عضويتها غالبية دول العالم الممثلة لمختلف النظم القانونية الرئيسية وهدفها الرئيسي تحقيق الانسجام بين القواعد الناظمة لتجارة الالكترونية، وتحقيق وحدة القواعد المتبعة وطنيا في التعامل مع قضايا التجارة العالمية.

(3) – المادة 02 من القانون الأونسيترال النموذجي بشأن التجارة الالكترونية، مع دليل التشريع، 1996، منشورات الأمم المتحدة نيويورك، 2000 .

<sup>4</sup> – إبراهيم بختي، التجارة الالكترونية، مفاهيم واستراتيجيات التطبيق في المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص33.

ولذلك كان من الأولى إعطاء تعريف عام للتجارة الالكترونية حتى يتمكن من الاستناد به في العمل ضمن التجارة الالكترونية.

- منظمة التجارة العالمية (OMC):

لقد أعطت منظمة التجارة العالمية تعريفا مضمونه كالتالي: "إنتاج وتسويق وبيع منتجات من خلال شبكة الاتصالات"<sup>(1)</sup>.

وتعرفها أيضا: "التجارة الالكترونية تشمل أنشطة إنتاج السلع والخدمات وتوزيعها وتسويقها وبيعها أو تسليمها للمشتري من خلال الوسائط الالكترونية"<sup>(2)</sup>.

- تعريف منظمة التعاون الاقتصادية والتنمية: (OCDE)

تعتبر منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية الرائدة في تنظيم التجارة الالكترونية، والقيام بإجراء دراسات حول أهميتها وتحدياتها وعوائقها ومتطلباتها وقد عرفت التجارة الالكترونية كالتالي: "الآثار المترتبة عن تبادل المعلومات، والبيانات التجارة الالكترونية ومدى تأثيرها على المؤسسات التي تحكم الأنشطة التجارية المختلفة"<sup>(3)</sup>.

وتعرف أيضا: "التجارة الالكترونية تدل عادة على المعاملات والصفقات التي يتدخل فيها الأشخاص والمؤسسات وترتكز على تحويل وتحليل المعطيات الالكترونية على اختلاف أشكالها"<sup>(4)</sup>.

- اللجنة الأوروبية للتجارة الالكترونية:

"تنظم التجارة الالكترونية، العديد من الأنشطة التجارية الخاصة بتبادل السلع والخدمات وإتمام عمليات البيع والشراء والتسليم بالنسبة للمحتويات الرقمية والتحويلات الالكترونية للأموال، والفواتير الالكترونية، والمزادات التجارية، وعمليات التسويق وخدمات ما بعد البيع، وتشمل كذلك الأنشطة التقليدية والغير التقليدية"<sup>(5)</sup>.

---

(1) - محمد تقروت، واقع وأفاق التجارة الالكترونية في الوطن العربي، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة الشلف، 2006، ص 57.

(2) - إبراهيم العيسوي، عقود التجارة الالكترونية - دراسة مقارنة - دار الخلدونية، ط1، الجزائر، 2008، ص 11.

(3) - DEROSIER Jean-Philippe, *Les nouvelles technologies et le Droit*, jurisdctoria revue doctorale de Droit public comparé et de théorie juridique n°8-2012, Université Paris1-Panthéon-Sorbonne, p.01.

(4) - فاطمة الزهراء قندوز، التجارة الالكترونية تحدياتها وآفاقها في الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة الجزائر، 2012، ص 44.

(5) - عصام عبد الفتاح مطر، التجارة الالكترونية في التشريعات العربية والأجنبية، دار الجامعة الجديد للنشر، الإسكندرية، 2009، ص 17.

-الهيئة الأوروبية للمعلومات والتكنولوجيا والرقابة:"التجارة الالكترونية هي النشاط الذي يؤدي إلى تبادل القيم عن طريق شبكات الاتصال"<sup>(1)</sup>.

### ب: تعريف التجارة الالكترونية وفق التشريعات المقارنة

نتاج ما أفرزته ثورة تكنولوجيا المعلومات والاتصالات من معاملات الكترونية بادرت مختلف الدول بإصدار تشريعات مستقلة تنظم التجارة الالكترونية، أو عن طريق تشريعات جزئية تشمل تعديلات في قوانينها القائمة، لتلاءم البيئة التكنولوجية.

نقتصر على النموذج الأمريكي والفرنسي، باعتباره عضو الاتحاد الأوربي حيث كان سباقا في تنظيم التجارة الالكترونية، ومزال رائد فيها، أما على مستوى الدول العربية نوضح موقف المشرع الجزائري من موضوع التجارة الالكترونية.

انتهجت معظم الدول من القانون النموذجي المتعلق بالتجارة الالكترونية، مصدرا لها في سن تشريعاتها الداخلية الخاصة بالتجارة الالكترونية، نجد:

-التشريع الأمريكي : تعتبر الولايات المتحدة الأمريكية، من أولى الدول التي تحث وتشجع على استخدام الانترنت في إبرام الصفقات التجارية، حيث اصدر المشرع الأمريكي قانون المعاملات التجارية الالكترونية في 14 فبراير 2001، وان لم يضع تعريفا للتجارة الالكترونية إلا انه بين في المادة الثانية منه الأعمال التجارية الالكترونية، وأجاز أن تتم هذه المعاملات بأي وسيلة الكترونية مماثلة.

-التشريع الفرنسي: جاء في مضمون نص المادة 14 من القانون رقم 04-575 المتعلق بالثقة في الاقتصاد الرقمي<sup>(2)</sup>:التجارة الالكترونية، جميع المبادلات الالكترونية ذات العلاقة بالنشاطات التجارية أي العلاقات بين المؤسسات والعلاقة بين هذه الأخيرة والمستهلك، فهي تغطي في نفس الوقت تبادل المعلومات، والتعاملات الخاصة بالمنتجات والتجهيزات والسلع الاستهلاكية، والخدمات المالية والقانونية، وكذلك طرق الاتصالات المتعددة، هاتف، مينتيل، انترنت، وخصائصها المشتركة هي معالجة المعلومات الرقمية التي تحتوي على المعطيات<sup>(3)</sup>.

ما يلاحظ عل هذا التعريف انه واسع حيث يشمل كافة أوجه وصور النشاط الالكتروني.

(1) - إبراهيم بختي، دور الانترنت وتطبيقاته في مجال التسويق، رسالة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة الجزائر 2012، ص92.

(2) -La loi n°04-575 du 21 juin 2004 pour la confiance dans l'économie numérique , j.O .n°1 34 du 22juin 2004.

(3) - القانون المتعلق بالثقة في الاقتصاد الرقمي يعتبر تشريع رئيسي لانترنت والإطار القانوني الجديد له في القانون الفرنسي، حيث تناول العديد من الجوانب المتعلقة بها من خلال تعريف التسليم للتعاقد عبر الانترنت وتنظيم شبكات الاتصال ، ومكافحة جرائم الانترنت ، وغيره من المواضيع ذات الصلة.



-التشريع الجزائري: لقد عرفها المشرع في المادة 06 من قانون رقم 18-05 كالتالي<sup>(1)</sup>: "التجارة الالكترونية هي النشاط الذي يقوم بموجبه مورد الكتروني باقتراح أو ضمان توفير سلع وخدمات عن بعد لمستهلك الكتروني، عن طريق الاتصالات الالكترونية".  
مرد عدم تناسق تعاريف التجارة الالكترونية، إلى تعدد الأنشطة التي تدخل في مجالها حيث تتضمن:

- أداء العمليات التجارية بين الشركاء التجاريين باستخدام تكنولوجيا معلومات متطورة.
- العمليات الرقمية المرتبطة بأنشطة تجارية بين المؤسسات مع بعضها البعض وبين المؤسسات والأفراد وبين المؤسسات والإدارة.
- كل شكل من أشكال الاتصال يكون الهدف منه التسويق بطريقة مباشرة أو غير مباشرة للبضائع أو الخدمات أو عن طريق مؤسسة أو منظمة أو شخص طبيعي يباشر نشاط تجاريا أو صناعيا.
- عملية البيع والشراء عبر الشبكة الالكترونية، على المستويين السلعي والخدماتي بجانب المعلومات والبرامج الالكترونية والأنشطة التي تساعد على ممارسة الأعمال التجارية.
- إن هذه الأنشطة ليست أنشطة ثابتة ومعروفة بل متنوعة ومتطورة كما أنها تعتمد على وسائل الكترونية مثل الانترنت.

### الفرع الثاني: خصائص وأشكال التجارة الالكترونية

تتشرك التجارة الالكترونية مع مثلتها التقليدية في عدة نقاط، إلا أن الطبيعة الخاصة لانترنت جعلت عقود التجارة الالكترونية تبرم بطرق فنية، غير مألوفة تستدعي تفريدها بقواعد قانونية خاصة، تختلف عن تلك المعهودة في التعامل التجاري التقليدي(الفقرة 01)، كما تتميز بتنوع أشكالها(الفقرة 02).

### الفقرة 01: خصائص التجارة الالكترونية

ويمكن إيجازها فيما يلي:

-الطبيعة الدولية الغالبة على التجارة الالكترونية: إن المعاملات التجارية التي تتم من خلال الشبكة الالكترونية قد تتخطى الحدود الجغرافية للدول، فهي نشاط ليس حبيس مكان معين أو دولة معينة، فهي تنساب عبر الحدود الدولية<sup>(2)</sup>، وهذا راجع إلى الطبيعة العالمية لشبكة الانترنت، كونها شبكة

(1) -قانون رقم 18-05 مؤرخ في 10مايو سنة 2018، يتعلق بالتجارة الالكترونية ، ج.ر. عدد:28 مؤرخة في 16مايو 2018.

(2) - YELLES CHAUCHE Nassima, *Le commerce électronique un défi pour la souveraineté fiscale des états*, Revue idara, Ecole National d'administration, n°46 /1-2017, p.53.

عابرة للحدود، ومن ثم فإن العقود التي تتم من خلالها قد لا تدخل ضمن حدود دولة معينة، حيث يمكن لأطراف العقد الاتصال بالشبكة وإبرام العقد الإلكتروني من أماكن مختلفة. ومن جانب آخر قد يكون عقد التجارة الإلكترونية داخل حدود الدولة وعبر الانترنت، وعليه فعقد التجارة الإلكترونية المبرمة عن بعد تكون ذات نطاق دولي كما قد تكون في حدود الدولة الواحدة حينما لا تتوافر فيه معايير العقود الدولية<sup>(1)</sup>.

-صعوبة تحديد الأطراف المتعاقدة : في مجلس العقد الحقيقي يتم التفاوض بين طرفي العقد وجهها لوجه، فيتفقان بشأن تفاصيل العقد المراد إبرامه، وكيفية تنفيذه وهي الطريقة التقليدية للتعاقد، إما في عقود التجارة الإلكترونية فلا وجود لمجلس العقد بالمعنى القانوني التقليدي له، فالتعاقد يتم عن بعد والتفاوض عن بنود العقد يتم بين أطراف لا يجمعهم مجلس عقد واحد<sup>(2)</sup>، إلا أن العقد ينعقد بالوجود الافتراضي لهم ضمن ما يسمى بمجلس العقد الإلكتروني وهو مجلس افتراضي.

وقد يغيب الأطراف تماما عن عملية التعاقد، ويتم التراسل الكترونيا بين أجهزة الحاسوب عن طريق برامج خاصة، فتقوم هذه البرامج بإصدار أوامر شراء السلع في حين تستقبلها برامج الحاسب الأخر الموردة وتنفذ وترسل فواتير البيع، دون تدخل العنصر البشري<sup>(3)</sup>.

-الوسيط الإلكتروني<sup>(4)</sup>: الكمبيوتر هو الوسيط الإلكتروني بين أطراف التعاقد، والمتصل بشبكة الاتصالات الدولية التي تقوم بنقل التعبير عن الإرادة الكترونيا لكل الأطراف المتعاقدة في ذات اللحظة رغم انفصالهم مكانيا، وعادة ما تصل الرسالة الإلكترونية في ذات اللحظة إلى الطرف الأخر.

فما يميز عقود التجارة الإلكترونية عن التجارة التقليدية، هو في الحقيقة وسيلة التعاقد حيث لا يمكن أن توصف التجارة بأنها الكترونية إلا إذا كانت وسيلة التعاقد الكترونية.

-غياب المستندات الورقية لمعاملات التجارة الإلكترونية: بحيث يمكن إتمام الصفقة كاملة بدء من التفاوض على شراء والتعاقد ودفع الثمن والاستلام الكترونيا دون تبادل مستندات ورقية على الإطلاق، وهنا تثار مشكلات جديدة في إثبات المعاملات والعقود وتوثيق الحقوق والالتزامات وإثبات صفة التوقيعات والحفاظ على حقوق الملكية الفكرية وكذا صعوبة إخضاع الضريبي.

---

(1) - NAIMI Marine -Charbbonnier, *La formation et exécution du contrat électronique*, Thèse, Paris2

(Panthéon-Assas), 2003, p .19.

(2) - LAABIDI Hafed, *L'offre et l'acceptation dans les contrats de commerce électronique*, Revue de la jurisprudence et de la législation ,n°09 ,Tunis, 2002 , p .10.

(3) - عمر حسن المومي، التوقيع الإلكتروني وقانون التجارة الإلكترونية، دار وائل للنشر، عمان، 2003، ص63.

(4) -يتم التواصل عن بعد باستخدام وسائط الكترونية أخرى مثل التلفون الفاكس التلكس المنيتل .

-اتساع مجال العلاقات التجارية عن طريق التفاعل الجماعي بين عدة أطراف: يعني بالتفاعل الجماعي انه يستطيع احد أطراف المعاملة إرسال رسالة الكترونية إلى عدد غير محدود من المستقبلين في نفس الوقت، ودون الحاجة لإعادة إرسالها في كل مرة، وفي هذا المجال توفر شبكة انترنت إمكانية لا حدود لها للتفاعل الجماعي بين الفرد والمجموعة، وهو أمر غير مسبوق في أي أداة تفاعلية سابقة، فقد تكون الرسالة موجهة إلى أشخاص غير معينين فيكون للموجب أن يرسل الرسالة الالكترونية عبر البريد الالكتروني إلى عشرات الأشخاص في عدة دول وفي وقت واحد.

-السرعة في انجاز الصفقات التجارية: إن أهم ما يميز التجارة الالكترونية عن التجارة التقليدية هي السرعة في انجاز عملية البيع والشراء، مما يؤدي إلى نقل العديد من السلع وتقديم كثير من الخدمات مباشرة وبصورة فورية إلى المشتري بمجرد الضغط على أزرار الحاسوب<sup>(1)</sup>، وذلك بأقل فترة زمنية ما بين دفع الأموال والحصول على المنتجات والخدمات<sup>(2)</sup>.

مما سبق نوجز خصائص التجارة الالكترونية، كونها عقود تتم عن بعد، دون الحضور المادي لأطراف المعاملة، تعتمد في إبرامها على وسائط الكترونية مما يضمن وجود درجة عالية من التفاعل، تتميز بعدم اعتمادها على مستندات مادية، مما يؤدي إلى سرعة انجاز الصفقات التجارية، التي قد تكون دولية أو داخل البلد الواحد، الأمر الذي يستوجب تذليل العقبات المادية والقانونية.

## الفقرة 02: أشكال التجارة الالكترونية

يمكن الاستناد في تقسيم التجارة الالكترونية وفق معايير مختلفة، منها معيار التقنية (أولاً) ومن حيث النطاق (ثانياً) وحسب أطراف التعامل (ثالثاً).

### أولاً: حسب طبيعة التقنية المعتمدة

حسب هذا المعيار هناك ثلاثة أشكال للتجارة الالكترونية، إما رقمية أو ملموسة فيما يتعلق بالمنتج والعملية والوسيط.

- ❖ تجارة تقليدية بحتة: ويكون فيها المنتج والوسيط والعملية غير رقمية.
- ❖ تجارة الكترونية مباشرة: ويكون فيها السلعة أو توفير الخدمة رقمية والعملية والوكيل رقمي.
- ❖ تجارة الكترونية غير مباشرة: في هذه الحالة تكون احد المكونات غير رقمي<sup>(3)</sup> إما المعاملة أو المنتج أو الوكيل (الوسيط)، مثلاً اقتناء كتاب من موقع أمازون يكون التفاوض رقمي ولكن

---

(1) -محمد رمضان صديق، مشكلات الضريبة على دخل التجارة الالكترونية والحلول الممكنة، بحث منشور في مجلة الحقوق، جامعة الكويت، العدد 03\_2002، ص 252.

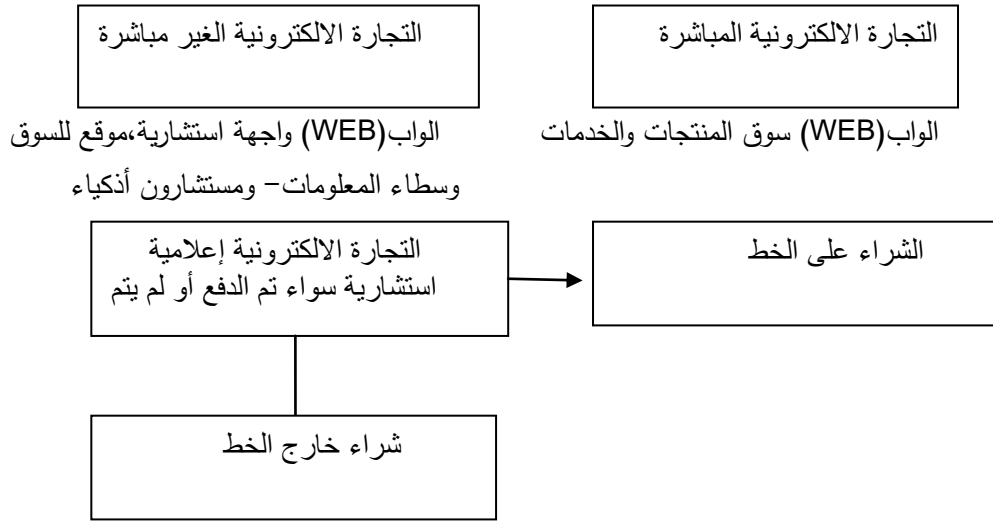
(2) -OCDE, Rapport du forum sur la stratégie du comité des affaires fiscales, *Aspects du commerce électronique touchant a l'administration de impôt :relever les défis ,saisir les chances* , édition OCDE, Ottawa , 2003,p.02.

(3)- YELLES CHAUCHE Nassima, op.cit, p .4 4.

التسليم مادي، وهذا ما يطلق عليه التجارة الالكترونية الغير مباشرة، ونفس الموقع يوفر خدمة أخرى مثل تحميل البرامج آليا وهنا تكون إما عملية رقمية بحتة بحيث يكون التفاوض والسلعة والوسيط الكترونيا.

وهذا الشكل يوضح عمل الطريقتان التجارة الالكترونية المباشرة والغير مباشرة:

الشكل رقم 01: عمليات التجارة الالكترونية



Source : LENDREVIE Jaques et LINDON Denis, Mercator ,6 édition, Dalloz, Paris, 2000, p. 353.

### ثانيا: من حيث النطاق

❖ تجارة الكترونية داخلية: تتم بين الأفراد والمؤسسات والهيئات الحكومية داخل إقليم الدولة الواحدة.

❖ تجارة الكترونية خارجية: وتكون بين المقيمين في حدود دولة ما والمقيمين خارج نطاق هذه الحدود، أو بين دولة أطراف دولية أخرى.

### ثالثا: حسب أطراف المعاملة

حسب هذا المعيار التجارة الالكترونية العديد من الأشكال التي تتدرج ضمن نطاقها، ومن ابرز هذه الصور تلك التي تشمل العلاقة التجارية بين المؤسسات والمستهلك، وبين المؤسسات فيما بينها، وهاتين الصورتين الأكثر شيوعا وأهمية في نطاق التجارة الالكترونية في الوقت الحاضر، كما أن هناك

صور أخرى أقل انتشاراً وخصوصاً تلك التي تكون المؤسسات الحكومية طرفاً فيها في إطار المعاملات التجارية<sup>(1)</sup>، ونبرز هذه الأشكال كالتالي:

#### ❖ التجارة الإلكترونية بين شركة وشركة أخرى: (B2B)<sup>(2)</sup>

في هذه الصورة للتجارة الإلكترونية المتمثلة بعملية بيع المنتجات وتقديم الخدمات من شركة إلى أخرى ويتم خلالها استخدام شبكات الاتصالات وتكنولوجيا المعلومات، وتهدف التجارة الإلكترونية بين الشركات إلى الإسراع بأوامر الشراء وتخفيض التكاليف الإدارية.

كما يمتاز هذا النوع من العلاقة، بالسرية عن طريق تشفير المعاملات الإلكترونية الموثقة، وذلك لضمان خصوصية المعاملات، وتكتسب صفة الإلزام للمتعاقدين وتحقيق الآثار المترتبة عنها<sup>(3)</sup>.

#### ❖ التجارة الإلكترونية بين الشركات والمستهلك: (B2C)

تعد هذه الصورة من أكثر صور التجارة الإلكترونية شيوعاً حتى الآن، إذ يتم التعامل بين المؤسسات والمستهلكين، على نطاق محلي أو دولي، حيث يقوم المستهلك بطلب السلعة أو الخدمة من موقع الشركة المنشور في الانترنت ويدفع ثمنها بوسائل الدفع الإلكترونية أو العادية، ويتم الحصول على السلعة أو الخدمة مباشرة إذا كانت منتجاً رقمياً، أو عن الطريق العادي إذا كان المنتج غير قابل للتسليم إلكترونياً<sup>(4)</sup>.

#### ❖ التجارة الإلكترونية بين مستهلك ومستهلك: (C2C)

في هذا النمط من التجارة الإلكترونية يتم التعامل من خلال قيام المستهلك ببيع السلع وتقديم الخدمات مباشرة إلى طرف مستهلك آخر باستخدام الانترنت، ومثال ذلك عندما يقوم أحد المستهلكين بوضع إعلان على موقعه الإلكتروني من أجل بيع سلعة أو تقديم استشارات متخصص فيها، وهناك مواقع المزادات التي تصمم على الشبكة والتي توفر لهم بيع السلع وتقديم الخدمات بينهم.

#### ❖ التجارة الإلكترونية بين المؤسسات الحكومية والشركات: (B2G)

---

(1) - رايح فضيل، التجارة الإلكترونية (المفاهيم، المزايا والأشكال)، الملتقى العلمي الدولي الرابع حول: عصرنة نظام الدفع في البنوك الجزائرية وإشكالية اعتماد التجارة الإلكترونية في الجزائر، المركز الجامعي خميس مليانة، الجزائر، يومي 26-27 فبراير 2011، ص 03.

(2) - يعبر عنها بالانجليزية Business to Business.

(3) - سليمان عبد الرزاق أبو مصطفى، التجارة الإلكترونية في الفقه الإسلامي، رسالة ماجستير، كلية الشريعة، جامعة غزة، 2005، ص 45.

(4) - LAKE Shaun , *E-commerce and LCDs Challenges for Enterprise and governments* , apaper prepared for UNCTD Regional meeting on electronic commerce and development , Nepal , 30 may 2000 , p . 09.

إن هذا النوع من التجارة مهم جدا للقيام بالعمليات التجارية مع الهيئات الحكومية، وهو نمط منتشر وفي تحسن مستمر، يهدف هذا النمط إلى تغطية كل المعاملات بين الشركات والمؤسسات الحكومية<sup>(1)</sup>، ويعمل تحت أنظمة تبادل الكترونية آمنة، منها نظام التبادل الالكتروني للبيانات EDI، ونظام النقل الذكي ITS.

#### ❖ التجارة الالكترونية بين المؤسسات الحكومية والمستهلك: (G2C)

إن هذا النمط من التجارة الالكترونية مهم لما يتميز به من سرعة المعاملات بين الأفراد والهيئات الإدارية، بحث توفر الأجهزة الإدارية خدمات للمواطنين بالجودة العالية والسرعة المطلوبة مما يؤدي إلى ما يعرف بحوكمة سريعة وذكية تخفف العبء عن المواطن، كالتصريح الضريبي عن بعد وكذا الدفع الالكتروني للضريبة.

#### المطلب الثاني: المسائل القانونية للتجارة الالكترونية

بحكم أن التعامل في البيانات والمعلومات التجارية بين الأطراف المختلفة يتم الكترونياً، خلق هذا النوع من التعاملات عدة تحديات قانونية منها ما يتعلق بضمان معاملات التجارة الالكترونية وتسوية منازعاتها، هذا من الجانب التعاقدية، كما تخلق التجارة الالكترونية مشاكل في بعض القوانين الخاصة، كأزمة حقوق الملكية الفكرية الرقمية، وحماية المستهلك الرقمي (الفرع الأول).  
إن غياب القوانين والقواعد المنظمة أو عدم كفاءتها يعتبر عقبة أمام تطور التجارة الالكترونية، ولما كان هذا النوع من التجارة له مزايا على مستويات مختلفة وجب على الدول والمنظمات الدولية تذليل هذه العقبات وتنظيمها في إطار قانوني ملائم (الفرع الثاني).

#### الفرع الأول: التحديات التشريعية التي تفرضها التجارة الالكترونية

نقتصر هنا على بعض المسائل القانونية المتعلقة بعقد التجارة الالكترونية (الفقرة 01)، يضاف إليها تحديات ومشاكل عامة تتعلق ببعض فروع القوانين (الفقرة 02).

#### الفقرة 01 : التحديات القانونية المتصلة بإبرام عقود التجارة الالكترونية

##### أولاً-مسألة ضمان معاملات التجارة الالكترونية

##### 1-الثقة في عقد التجارة الالكترونية

يسمح الانترنت للمتعاملين إبرام صفقات تجارية عن طريق المتاجر الافتراضية وما توفره من خدمات متنوعة للمستهلك، فمحل عقد التجارة الالكترونية طلب سلعة أو خدمة يكون فيها طرف المعاملة إي مورد الخدمة في غير مكان السلعة أو الخدمة، ويتم التفاوض على الخط، كما قد يكون مثلما هو الحال في المتاجر الافتراضية أن تكون السلعة والخدمة معروضة على الخط يتبعها طلبات

(1) - سلطان عبد الله محمد الجوازي، عقود التجارة الالكترونية والقانون الواجب التطبيق (دراسة مقارنة)، منشورات

الطبي الحقوقية، ط1، 2010، ص25.

من المشتري المتصفح للموقع على شبكة الانترنت يقابله البائع بإرسال قبوله وبه ينعقد العقد، فنجاح هذه العملية يرتبط بتوفر الوثوقية لكل أطراف التعاقد، فالعقد الالكتروني معرض للكثير من الصعوبات لانعدام اليقين وعليه قد تحول دون الوصول إلى مرحلة التثبيت من المراكز القانونية للأطراف.

كما تبرم هذه العقود أحيانا دون تواجد الأطراف، ويكون بين أجهزة مصممة لهذا الغرض ونعني به الوسيط الالكتروني، وما يطرحه هذا الأخير من إشكاليات، ما هو مركز الوسيط الذكي من أشخاص القانون؟ أو هو شخص قانوني جديد خلقته التقنية وفرضته بجنب أشخاص القانون المعروفة؟ بصفة عامة التكيف القانوني للوكيل الذكي<sup>(1)</sup>.

كما يطرح الواقع التقني الذي تبرم فيه هذه التعاملات الالكترونية في صورة بيانات رسمية غير مادية، مشكل إثبات التعاملات وحجية المستندات الالكترونية، فيثار التساؤل حول مدى الاعتراف بحجيتها في ظل قواعد الإثبات التقليدية، وتحديد أثار المعاملة من حقوق والتزامات، ولمعالجة هذا الإشكال اعتمدت التشريعات فكرة المحرر الالكتروني والتوقيع الالكتروني<sup>(2)</sup>، فقناعة المشرع من تطور هذه التجارة من جهة وحماية المستهلك الالكتروني من جهة أخرى، تتطلب موثوقية ومصداقية التوقيعات الالكترونية، على أساس أن هذه التوقيعات تعتبر بمثابة عنصر حيوي من عناصر نجاح التجارة الالكترونية، طالما إنها مؤهلة لاكتساب نفس الشروط التي يتطلبها القانون في التوقيعات العادية<sup>(3)</sup>.

كما استدعى هذا النوع المستحدث إيجاد وسائل تكفل سلامة الخصوصية وامن المعلومات، فالمتصفح على الشبكة يترك دلالات كثيرة ذات صلة به، تكون على شكل سجلات رقمية حول الموقع الذي زاره والوقت الذي قضاه، وما قام بإدخاله أو إرساله من معلومات وخدمات وغيرها من الأمور<sup>(4)</sup>. كما خلقت هذه المعاملات طرف ثلاث ونعني بهم مؤدي خدمات التصديق الالكتروني وذلك بخلق

(1) - POULLET Yves , *La conclusion du contrat par un agent électronique* , Cahiers du Centre de Recherches Informatique et Droit , numéro 17 , Bruylant , Bruxelles , 2000 , pp. 137-138.

(2) - محمد احمد أبو القاسم، التسويق عبر الانترنت، دار أمين للنشر والتوزيع، ط1، مصر، 2000، ص106.

(3) - عبد الوهاب مخلوفي، التجارة الالكترونية عبر الانترنت، أطروحة دكتوراه في الحقوق ، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2011/2012، ص36.

(4) - يحي يوسف فلاح حسن، التنظيم القانوني للعقود الالكترونية، رسالة ماجستير في القانون الخاص، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية نابلس، 2007، ص37.

قواعد خاصة تحدد مسؤولياتهم لضمان حقوق المتعاملين<sup>(1)</sup>.

## 2- موثوقية نظم الدفع الالكترونية

في مرحلة تنفيذ العقد يلتزم البائع بتسليم المبيع أو تقديم الخدمة وفي المقابل يلتزم المشتري بالوفاء بالثمن، وأمام الغياب المادي لأشخاص في التجارة الالكترونية من جهة، وضمان السرعة في هذا النوع من المعاملات، تثار مشكلة الدفع الالكترونية بموجب بطاقات الائتمان، فأطراف المعاملة يثور أمامهم هاجس الأمان، حول وجهة العملية المالية وان المبالغ المقبوضة هي نفسها المبلغ المدفوع، وضمان عدم تدخل الغير في توجيه العملية والإضرار بمصلحة المتعاملين<sup>(2)</sup>.

## ثانيا: منازعات التجارة الالكترونية

اتجاه التجارة الدولية إلى التجارة الالكترونية التي تقوم على أساس السرعة في إبرام العقود وتنفيذها، اثر في الكثير من جوانب المعاملات بين الأفراد، ونتج عنه الكثير من التساؤلات خصوصا فيما يتعلق باحتمال نشوب النزاع وكيفية تسويته ، فمسألة الاختصاص القضائي وتحديد القانون الواجب التطبيق أثارت مخاوف أصحاب مواقع الويب والشركات التي تنوي التعاقد عبر الشبكة إذ أن وجود مشكلة تنازع القوانين الواجبة التطبيق، مسألة غير عملية تحتاج إلى تفعيل، في نطاق التجارة عبر الانترنت، مثلا هل يجب على المتضرر من العقد أن يقيم عدة دعاوى على المتعاقد الآخر في عدة دول للحصول على تعويض عن الضرر الذي لحقه؟<sup>(3)</sup>.

كما تثار هنا مسؤولية وسطاء لم تألفهم القوانين التقليدية، هم مزودو خدمة الانترنت وهل القوانين العادية كافية لتحميلهم مسؤولية الإخلال بالعقد أو يجيب تكيف قواعد المسؤولية أو إنشاء قواعد قانونية تقنية تتلاءم حسب طبيعة الخدمة<sup>(4)</sup>.

كما يثير التحكيم الالكتروني وما يتمخض عنه من قرارات الكترونية، مشكل الفعالية والجدوى منه كوسيلة حديثة وبديلة لتسوية منازعات عقود التجارة الالكترونية<sup>(5)</sup>.

---

(1) -حبيب بلقنيسي، إثبات التعاقد عبر الانترنت(دراسة مقارنة)، رسالة دكتوراه في القانون، كلية الحقوق، جامعة وهران السانية، 2010/2011، ص 153.

(2) -إبراهيم بختي، مرجع سابق، ص51.

(3) - سليمة سكر، عقد البيع عبر الانترنت ومدى حجية الإثبات الالكتروني، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 2010/2011، ص58.

(4) - CHRISTIANE Féral-Schuhl, *Cyber Droit-le Droit à l'épreuve de l'internet-*, Dalloz , sixième édition , Paris , 2011 , p . 328.

(5) -إبراهيم إسماعيل إبراهيم، فعالية قرار التحكيم الالكتروني(دراسة مقارنة)، مجلة العلوم الإنسانية، بابل، المجلد 21، العدد02-2013، ص357.



## الفقرة 02: المشاكل المتعلقة ببعض فروع القوانين

إن عقد التجارة الالكترونية واسع التأثير على فروع القانون بقسميها العام والخاص ونقتصر على بعضها في العناوين الآتية:

### أولاً: أزمة حقوق الملكية الفكرية

لقد أدى التطور التكنولوجي المتزايد في توسيع مفهوم الملكية الفكرية عن طريق استحداث صور جديدة تمثلها المصنفات الرقمية، ومن جهة أخرى خلقت هذه التكنولوجيا سبل تسهل خرق هذه الحقوق عن طريق النسخ والقرصنة والتقليد وطرح المصنفات للتداول على شبكة الانترنت وتحميلها بطرق غير قانونية<sup>(1)</sup>.

كما وسعت هذه التكنولوجيا في مفهوم هذه الحقوق وسعت في المقابل الطرح و النقاش الذي كان يدور حول حقوق الملكية الفكرية، فكان النقاش التقليدي يدور حول أزمة الملكية الفكرية، هل هي أزمة حقوق أم أزمة قانون؟ ليتطور النقاش حول أزمة الوصول إلى المعرفة ( Crisis of access to knowledge) ويرمز لها A2K.

فلم يقتصر تأثير الانترنت على التغيير الواسع في ظهور قطاع الأعمال الالكترونية، وإنما امتد تأثيرها إلى حقوق الملكية الفكرية، فخلقت أصناف أخرى تسمى بالحقوق الرقمية<sup>(2)</sup>، وتمثل هذه الأخيرة تحدياً قانونياً لحقوق الملكية الفكرية.

إن الانترنت في جانبه الأهم قام على أساس الوصول الحر للمعلومات والخدمات المتاحة للجميع، خاصة مع ظهور الجوجلة ( googlizatoin ) وظاهرة الويكي بيديا ( Wiki pedia)<sup>(3)</sup>. ويخلق هذا مشكل استنثار حقوق الملكية الفكرية، وما يزيد من هذه المشكلة هو أن الحماية القانونية التي يتطلبها احتكار حقوق الملكية الفكرية تصبح صعبة مع الانترنت وشبكات الأعمال جراء التعقيد وطبيعة الاستفادة من الخدمة عن طريق التحميل الالكتروني.

---

(1) -علي نايت أعمر، الملكية الفكرية في إطار التجارة الالكترونية، مذكرة ماجستير في القانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة ملود معمري تيزي وزو، 2013، ص02.

(2) -PIATTI Marie- Christine , *Commerce électronique et propriétés intellectuelle* , Revue trimestrielle de droit commercial et droit économique , n°01 janvier 2006, p.25.

(3) -الجيلالي عجة، أزمتات حقوق الملكية الفكرية(أزمة حق أم أزمة قانون أم أزمة وصول إلى المعرفة)، دار الخلدونية، الجزائر، 2012، ص339.

## ثانياً: حماية المستهلك

نجد بعض النصوص التشريعية المتصلة بحقوق وحماية المستهلك يتعارض مع قواعد التجارة الإلكترونية، وبعضها غير كافي للحماية من مخاطر التجارة الإلكترونية .

فتزايد إبرام المعاملات الإلكترونية أصبح المستهلك عرضة للتلاعب بمصالحه وضماناته ومحاولة غشه، فقد يسعى المهني أو المحترف إلى وسائل غير مشروعة من أجل الترويج لمنتجاته، وتسويقها وتضليل المستهلك بوجود ميزات غير حقيقية في السلعة أو الخدمة، أو من خلال عدم توفر الأمن والسلامة في المنتجات، لهذا لا بد من البحث عن وسائل اللازمة لحماية المستهلك في البيئة الإلكترونية، من خلال التوصل إلى منهج بسيط وقابل للتطبيق المتبادل لحماية المستهلك من الغش، باعتبار المستهلك الإلكتروني له ذات الحماية التي يتمتع بها المستهلك العادي ، وان كانا يختلفان في التقنية المستعملة<sup>(1)</sup>.

### الفرع الثاني : التنظيم التشريعي للتجارة الإلكترونية: خيار أم حتمية؟

تثار القضايا القانونية نتيجة استعمال الانترنت، هذه البيئة الغير المنظورة، تستدعي من المجتمع الدولي توفير مناخ ملائم لتشجيع التعامل بالوسائط الإلكترونية، وسد ثغرات التشريع الدولي القائم لأنه من أهم متطلبات تطبيق التجارة الإلكترونية<sup>(2)</sup>، لتنظيم العلاقات بين أطراف تعاملات التجارة الإلكترونية، وضمان الحماية للمستهلك الإلكتروني، وبذلك الاستفادة من مزاياها، فإدراكاً لأهمية هذا التنظيم اتجهت اغلب المنظمات الدولية(الفقرة01) والإقليمية (الفقرة02) وكذا التشريعات الوطنية (الفقرة03) لوضع تنظيم قانوني للتجارة الإلكترونية.

### الفقرة01: المؤسسات الدولية المنظمة للتجارة الإلكترونية

في ظل غياب الاتفاقيات الدولية التي تنظم موضوع التجارة الإلكترونية، سعت المنظمات الدولية جاهدة لتدارك هذا القصور بإصدار نماذج قوانين وتوصيات وتوجيهات لوضع إطار قانوني للتجارة الإلكترونية، ونذكر في هذا المجال:

(1) -هدى حامد قشقوش، جرائم الحاسب الإلكتروني في التشريع المقارن، دار النهضة العربية، القاهرة، 1992، ص23.

(2) - تستدعي التجارة الإلكترونية على غرار منظومة تشريعية ملائمة مع مرونة وسرعة التجارة الإلكترونية، متطلبات لا تقل أهمية ، منها بنية تحتية تقنية ودعم اقتصادي من خلال تبني سياسة اقتصادية موائمة وبيئة اقتصادية منتعشة.

## أولاً: لجنة الأمم المتحدة للقانون التجاري الدولي

أنشأت الجمعية العامة للأمم المتحدة، لجنة الأمم المتحدة للقانون التجاري الدولي الاونسترال سنة 1966، ولما كان التفاوت في القوانين الوطنية التي تنظم التجارة الدولية، والذي سيكون عائق أمام نموها وانتشارها، أسندت للجنة، القيام بدور التخفيف من هذه العوائق وإزالتها. فهي تهدف إلى تحقيق الانسجام والتوافق بين القواعد القانونية التي تنظم التجارة الدولية، وتحقيق وحدة القواعد القانونية المتبعة وطنياً مع الطابع الدولي للتجارة<sup>(1)</sup>، وذلك عن طريق آلية الاتفاقيات الدولية والقوانين النموذجية<sup>(2)</sup>، وكذلك الأدلة القانونية والتشريعية والتوصيات ذات القيمة العملية الكبيرة والسوابق القضائية، والمساعدات التقنية في مشاريع إصلاح القوانين. أما فيما يخص الأعمال التي قامت بها لجنة الاونسترال في مجال التجارة الالكترونية شملها في العناوين الفرعية التالية القانون النموذجي للتجارة الالكترونية (1) والقانون النموذجي بشأن التوقيعات الالكترونية<sup>(2)</sup>.

### 1- القانون النموذجي للتجارة الالكترونية

نعالج هذا القانون وفق مراحل إعدادة وأهدافه ومضمونه:

-مر إعداد هذا القانون بمرحلتين :

المرحلة الأولى: بدأت من 1984 عندما قدم الأمين العام للأمم المتحدة تقريراً عنوانه "الجوانب القانونية للتجهيز الآلي للبيانات" الذي تضمن مسائل قانونية تثيرها معالجة المعلومات والبيانات الالكترونية في مجال التجارة وأهم نقاطه الكتابة والتوثيق، ومنذ ذلك الحين كرست اللجنة اهتمامها لبحث هذه المسألة في دورتها الثامن عشرة سنة 1985 وعرض عليها تقريراً من الأمانة العامة بعنوان (القيمة القانونية للسجلات الالكترونية)<sup>(3)</sup>.

وفي دورة اللجنة الحادية والعشرون سنة 1988 خلصت اللجنة إلى أهمية تكوين العقود التجارية الدولية بالوسائل الالكترونية، الأمر الذي يحتم ملء الفراغ القانوني من أجل تقليل الصعوبات التي

(1) - لزهرة بن سعيد، النظام القانوني لعقود التجارة الالكترونية، دار هومة، الجزائر، 2012، ص30.

(2) - القانون النموذجي يتجرد من صفة الإلزامية، فهي قوانين يستعين بها المشرع الوطني عن وضعه للقواعد الوطنية الداخلية: مثل قوانين الاونسترال النموذجية بشأن التحكيم التجاري الدولي وبشأن شراء السلع والإنشاءات والخدمات، والتحكيم، وقواعد الاونسترال للتوفيق.

(3) - أمير فرج يوسف، عالمية التجارة الالكترونية وعقودها وأساليب مكافحة الغش التجاري الالكتروني، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2009، ص150.

تطرح في الواقع العملي، وعرض على اللجنة تقرير بعنوان "دراسة أولية للمسائل القانونية المتعلقة باشتراط كتابة العقود بوسائل الكترونية" في دورتها الثالث والعشرين سنة 1990<sup>(1)</sup>.

وفي دورتها الرابعة والعشرين سنة 1991 عرض عليها تقرير بعنوان "التبادل الالكتروني للبيانات" وعرض التقرير النماذج العقدية والتنظيمات التي قامت بها المنظمات المعنية الإقليمية ومستعملو التجارة الالكترونية ووجدت اختلافا في تلك الوقائع المقترحة من تلك المنظمات.

المرحلة الثانية: بدأت هذه المرحلة عندما تم تشكيل فريق عمل معنى بالتبادل الالكتروني للبيانات لأجل وضع قواعد عامة لتنظيم التجارة الالكترونية وكان ذلك سنة 1992 وكرس الفريق دوراته من الخامسة والعشرين إلى الثامنة والعشرين لإكمال القواعد وفي دورتها التاسعة والعشرين سنة 1995 اعتمدت اللجنة القانون النموذجي بشأن التجارة الالكترونية بعد مرعات ملاحظات الدول والمنظمات المعنية وتوجت اللجنة جهودها وأعمالها بإصدار القانون النموذجي بشأن التجارة الالكترونية وتم اعتماده من قبل الجمعية العامة للأمم المتحدة في الجلسة (85) سنة 1996<sup>(2)</sup>. كما اقترح الفريق العامل دليل تكميلي يتبع القانون النموذجي يتناول بعض المسائل التي لم ينظمها القانون النموذجي<sup>(3)</sup>.

وكان الهدف من وضع هذا القانون إزالة كل العقبات التي تعيق التبادل الالكتروني للبيانات، لإجراء المعاملات التجارية، ويكون بمثابة مرجعية للمشرعين لصياغة التشريعات الداخلية. -مضمون القانون النموذجي للتجارة الالكترونية:

يشمل هذا القانون على سبعة عشرة مادة، تناولت كافة الجوانب القانونية لتلك المعاملات، مقسم إلى جزأين الجزء الأول خاص بتطبيقات التجارة الالكترونية بشكل عام، والجزء الثاني يتناول جوانب محددة للتجارة الالكترونية<sup>(4)</sup>.

يشتمل الجزء الأول على ثلاثة فصول، الفصل الأول يتضمن أحكام تمهيدية وأساسيات للتجارة الالكترونية تمثلت بداية في نطاق تطبيق القانون، أم الفصل الثاني المعنون بتطبيق الاشتراطات

---

(1) - أبو العلا علي أبو العلا النمر، المشكلات العملية والقانونية في التجار الالكترونية، دار أبو المجد، الطبعة الأولى، مصر، 2005، ص 406.

(2) - محمد حسام محمود لطيف، الإطار القانوني للمعاملات الالكترونية، النسر الذهبي للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، مصر، 2002، ص 86.

(3) - LE TOURNEAU Philippe, *Contrats informatiques et électroniques*, Dalloz, Paris, 2006, p.278.

(4) - لزه بن سعيد، مرجع سابق، ص 31.

القانونية على رسائل البيانات، أما الفصل الثالث يتعلق بإبلاغ رسائل البيانات، ومواده جاءت في سياق تكوين العقود وصحتها<sup>(1)</sup>.

الجزء الثاني يشتمل على فصل وحيد يتناول قواعد محددة خاصة بأغراض معينة في استخدام التجارة الإلكترونية في سياق نقل البضائع.

ما يلاحظ إن هذا القانون اهتم بالعمليات التجارية وقد تجاهل قواعد حماية المستهلك، ولا شك أن حماية المستهلك من القواعد الأساسية التي يتعين الاهتمام بها في نطاق التجارة الإلكترونية<sup>(2)</sup>.

## 2- القانون النموذجي بشأن التوقيعات الإلكترونية

نتناول الموضوع من جانبين : مراحل إعداده وأهدافه ومضمونه:

-مراحل إعداد القانون النموذجي بشأن التوقيعات الإلكترونية وأهدافه:

نظرا لاستخدام التوقيعات الإلكترونية كتقنية عصرية في مختلف التعاملات الإلكترونية، كانت لجنة الأمم المتحدة للقانون التجاري الدولي أن تطلب من الفريق العامل في مجال التجارة الإلكترونية تطوير قواعد إضافية للتوقيع الإلكتروني، وبدا الفريق عمله سنة 1997 وانتهى في سنة 2000، وتم اعتماد القانون النموذجي بشأن التوقيع الإلكتروني سنة 2001.

يعد هذا القانون خطوة جريئة قامت بها لجنة الأمم المتحدة في مجال التجارة الإلكترونية، فلقد رأى الفريق المهم، ضرورة إيجاد إطار قانوني محدد يهدف إلى تقليل عدم اليقين بشأن الأثر القانوني الذي قد يثار بشأن استخدام التوقيعات الإلكترونية<sup>(3)</sup>، لان انعدام الثقة والأمان في التعاملات التي تتم الكترونيا يشكل عائق حقيقي أمام تطور هذه التعاملات .

-مضمون القانون النموذجي بشأن التوقيعات الإلكترونية:

يتضمن هذا القانون على 12مادة في مجملها تنص على قواعد محددة لترسيخ وفهم التوقيع الإلكتروني، ولتعزيز الثقة في هذه التقنية، وكذا استخدامها بشكل بسيط يضمن أداء هذا التوقيع بما يعادل نظيره الخطي.

كما استحدث مجموعة من قواعد السلوك الأساسية لمختلف لأطراف، التي يمكن أن تشترك في استخدام تقنية التوقيع الإلكتروني (أطراف المعاملة -وطرف ثالث مقدم خدمات التصديق).

---

(1) - SEFFAR Karim, *La régulation du commerce électronique global*, Thèse pour le doctorat en Droit, Université de Montréal, 2013 , p.204.

(2)-احمد صادق القشيري، دراسة تحليلية لعقود التجارة الدولية ، دار النهضة العربية ، مصر ، 2000، ص11.

(3) - محمد سعيد احمد إسماعيل، أساليب الحماية القانونية لمعاملات التجارة الإلكترونية (دراسة مقارنة )، منشورات الحلبي الحقوقية، الطبعة الأولى، بيروت، 2009، ص82.

ما يلاحظ على قانون الاونسيترال النموذجي انه ذو طبيعة عامة لم يتطرق إلى التفصيلات الموضوعية أو الفنية، كما انه اغفل بعض المسائل التي تثيرها التجارة الالكترونية ، مثل قضايا الملكية الفكرية وحماية المستهلك، وموضوع الجباية والضرائب الجمركية. ولكن هي في استمرار باستكمال القسم الثاني من القانون النموذجي الخاص بتطبيقات التجارة الالكترونية، مرفقة بجهد دولي من قبل هيئات أروبية<sup>(1)</sup>.

### ثانيا: منظمة التجارة العالمية (WTO)

تسعى هذه المنظمة إلى تحرير التجارة العالمية من كافة القيود التي تعيق انسياب السلع والخدمات بين الدول، وتخفيض الضرائب على الاستيراد وغيرها من العقبات التي تعيق التجارة الدولية، بهدف تحرير التجارة الدولية وتيسير الاستثمار، وإزالة الحواجز الجمركية<sup>(2)</sup>.

أما فيما يخص دور المنظمة في مجال التجارة الالكترونية، فصدرت عنها في سنة 1998 دراسة تحت عنوان "التجارة الالكترونية ودور منظمة التجارة العالمية"، موضوعها حول أهمية التجارة الالكترونية ودورها في انتعاش التجارة الدولية وإيجاد فرص كبيرة للتنمية وانه لا بد من تحديد الأطر القانونية والتنظيمية اللازمة لمعاملات التجارة الالكترونية والمسائل المتعلقة بالسرية والخصوصية وفرض الضرائب.

وقد اعتمدت المنظمة في 1998 إعلانا بشأن التجارة الالكترونية سمي بإعلان جنيف تم فيه الاتفاق على برنامج عمل يهتم بجميع القضايا والمسائل المتعلقة بالتجارة الالكترونية<sup>(3)</sup>، ومن جهودها أيضا إزالة الرسوم الجمركية، عن المنتجات أو الأجهزة والتي تكون من بنية التجارة الالكترونية. وفي سنة 1999 عقد المؤتمر الوزاري الثالث إلا أن هذا المؤتمر فشل نتيجة الخلافات بين الدول المتقدمة فتقرر في ذلك المؤتمر تمديد العمل بالبرنامج الوزاري الثاني بعدم رض رسوم على الرسائل الالكترونية<sup>(4)</sup>، وفي سنة 2001 عقد المؤتمر الوزاري الرابع، وخلص بقناعة تناول موضوع التجارة الالكترونية من جوانب شاملة والاعتماد عليها في المعاملات التجارية<sup>(5)</sup>.

(1) - يوسف حسن يوسف، التجارة الالكترونية وأبعادها القانونية الدولية، المركز القومي للاصدارات القانونية، الطبعة الأولى، الإسكندرية، 2011، ص 43.

(2) - LACHEB Mahfoud, *Organisation mondiale du commerce (OMC)*, OPU, 2006, Alger, pp.20-21.

(3) - محمد سعيد احمد إسماعيل، مرجع سابق، ص 89.

(4) - عبد الفتاح مراد، منظمة التجارة العالمية والعولمة والأقلمة، المكتب الجامعي الحديث، الطبعة الأولى، الإسكندرية، 2009، ص 525.

(5) - يونس عرب، التعاقد والدفع الالكتروني (تحديات النظامين الضريبي والجمركي)، برنامج الندوات المتخصصة حول التجارة الالكترونية، معهد التدريب والإصلاح القانوني، الخرطوم، 2002، ص 40.

### ثالثا: منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية

انطلاقا من القناعة الراسخة لما تعود به التجارة الالكترونية على الاقتصاد العالمي، اهتمت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، بعقد مؤتمرات متخصصة في هذا المجال، كمؤتمر رفع الحواجز أمام التجارة الالكترونية الذي عقد في فنلندا 1997، والمؤتمر العالمي للتجارة الالكترونية الذي عقد في أوتاوا 1998 ويعد أوسع مؤتمر في هذا الإطار<sup>(1)</sup>، حيث ناقش هذا المؤتمر عدة مسائل تحيط بشكل واسع التجارة الالكترونية، منها المسائل المتعلقة بالثقة وحدد معايير وقواعد حماية الخصوصية، ومسائل امن المعلومات التجارية على الخط وسياسات التشفير للمعلومات، ومسائل حماية المستهلك وتحديد قواعد الاختصاص القضائي وكيفية حل المنازعات، والحماية من الأنشطة الغير القانونية، ومسائل الدفع ، والسياسة الضريبية.

### الفقرة 02: تنظيم التجارة الالكترونية على المستوى الإقليمي

هنا يبرز دور الاتحاد الأوروبي، فنجد انه كان أكثر تفاعل مع مقتضيات التجارة الالكترونية (أولا) ونتناول بالدراسة كذلك منظمة التجارة الحرة الأمريكية (ثانيا)<sup>(2)</sup>.

### أولا: الاتحاد الأوروبي (EU)

أصبحت عقود التجارة الالكترونية محور العقود المبرمة عن بعد، وإدراكا من المشرع الأوربي بضرورة التدخل لتنظيم المعاملات الالكترونية، اصدر التوجيه الأوربي رقم 1999/93 الخاص بالتوقيعات الالكترونية، يشتمل على مواد متنوعة المضامين، وأربع ملاحق تحدد الإجراءات والشروط اللازمة لتوفير الأمان التقني للتوقيع الالكتروني<sup>(3)</sup>.

كما اصدر التوجيه الأوربي 31/2000 المتعلق ببعض الجوانب القانونية للتجارة الالكترونية في السوق الداخلية للمجموعة الأوروبية، وكان سبب صدور هذا التوجيه، إلى التفاوت في القواعد القانونية المطبقة على خدمات مجتمع المعلومات، وبالتالي يكون عائق أمام تطور التجارة الالكترونية، وتبلورت القناعة حول إنشاء إطار قانوني لعقود التجارة الالكترونية داخل الاتحاد لتحقيق فعالية المعاملات

---

(1) -المؤتمر العالمي للتجارة الالكترونية عقد في الفترة مابين 07الى 09 أكتوبر 1998 بمدينة أوتاوا الكندية، حضره نحو ألف مندوب يمثلون الدول الأعضاء في المنظمة وشارك فيها 12 عضو من دول ليست عضو في المنظمة، وكذلك 12 منظمة دولية، وممثلو الاتحادات النوعية للتجارة والصناعة ، وممثلو المجموعات المستهلكين، والمنظمات الغير حكومية الاقتصادية والاجتماعية .

(2) -كما قامت على المستوى الإقليمي كل من غرفة التجارة الدولية (ICC) ومنظمة التعاون الآسيوية لمنطقة الباسيفيك (APEC) بالقيام بأعمال تعالج مقتضيات التجارة الالكترونية.

(3) -Directive 93/1999/CE du parlement européen et du conseil du 13/12/1999 sur un cadre communautaire pour signatures électronique , J O C E , 19 janvier 2000.

الإلكترونية، وتضمن هذا التوجيه عشرون مادة تنص في مضمونها العام على صياغة العقود الإلكترونية في أنظمتها الداخلية وعل مسؤولية مقدمي خدمات الإنترنت، وكذا التنسيق وتسوية المنازعات<sup>(1)</sup>.

### ثانيا: منظمة التجارة الحرة الأمريكية (NAFTA)

لقد عمل إطار من الخبراء على إعداد مشروع خاص بالتجارة الإلكترونية للدول الأطراف، يضم كافة المسائل التجارية الإلكترونية، مركزة جهودها على الاستثمار المشترك في هذه الميادين وبناء إطار قانوني موحد للدول الأعضاء، وقد ناقش أعضاء المنظمة وثيقة البرنامج النهائي للتجارة الإلكترونية سنة 1999 وجرى بعدها تقييم تنفيذ الخطط والتوصيات في سنة 2000 وتم اقتراح عدة مهام تنفيذية للجنة المختصة .

من خلال استقراء جهود المنظمات الدولية والإقليمية نلاحظ توجيهاتها والقوانين النموذجية التي تصدرها في موضوع التجارة الإلكترونية لا يشمل كل جوانب التجارة الإلكترونية لذا تحتاج إلى تنسيق وتكامل فيما بينها حتى تحظى بقبول دولي، من أجل ترسيخ التنظيم القانوني للمعاملات الإلكترونية التجارية.

لكن لا ننكر لما لها من أهمية إذ تعتبر مصدر قانوني لتشريعات التجارة الإلكترونية الداخلية.

### الفقرة 03: التنظيم المحلي للتجارة الإلكترونية

نتج عن اتساع تكنولوجيا الاتصال والإعلام ، بروز معاملات تجارية إلكترونية ، فكان على الدول المتطورة سد الفراغ التشريعي الاستفادة من مختلف تطبيقات التجارة الإلكترونية ووفرت لذلك متطلبات تقنية وتنظيمية وتشريعية ومصرفية، وبالتدرج يمكن القول أنها استطاعت رسم إستراتيجية التجارة الإلكترونية ونعني هنا في هذا المقام الدول المتطورة وتعد التجربة الأمريكية السباقة والرائدة في هذا المجال (أولا) وكذا التشريع الفرنسي (ثانيا) أما الدول النامية فمعظمها تسعى لتهيئة مناخ وبيئة قانونية مناسبة لتطبيق التجارة الإلكترونية و نموذج عل ذلك التجربة الجزائرية (ثالثا) وان كانت ضعيفة في هذا المجال وفي بدايته.

### أولا: قانون الولايات المتحدة الأمريكية

تعد تجربة الولايات المتحدة الأمريكية من التجارب النوعية في صياغة وتنوع قوانين التجارة الإلكترونية وتنظيم الإنترنت، وحددت الولايات المتحدة الأمريكية أسلوبها في تنظيم التجارة الإلكترونية وشبكة الإنترنت، في الوثيقة التي صدرت عن البيت الأبيض وتهدف هذه الوثيقة إلى إرشاد الولايات

<sup>(1)</sup> – ROSA Julia-Barcelo, ÉTIENNE Montero et SALAUN Anne, *La proposition de directive sur le commerce électronique*, Cahiers du Centre de Recherches Informatique et Droit , numéro 17 , Bruylant, Bruxelles , 2001, p. 02.



والدول والحكومات للأمور التي يجب أخذها بعين الاعتبار عند صياغة التشريعات الخاصة بالتجارة الإلكترونية، أهمها هذه الإرشادات تجنب الحكومات وضع العراقيل الغير المناسبة أمام تطور التجارة الإلكترونية، وتوفير البيئة المناسبة<sup>(1)</sup>.

فالتشريع الأمريكي يعد من أكثر النظم تشجيعا لأنشطة التجارة الإلكترونية كونه يعتمد على قاعدة "أعمال وتجارة الكترونية دون ضرائب"<sup>(2)</sup>.

كما أصدرت العديد من القوانين التي تناولت تنظيم التجارة الإلكترونية على المستوى الفيدرالي أهمها قانون حماية المستهلك من القرصنة عبر الانترنت لسنة 1999 وكذلك القانون الموحد للمعاملات الإلكترونية لسنة 2000، وقانون التوقيعات الإلكترونية لسنة 2000<sup>(3)</sup>. أما على مستوى بعض الولايات، قانون المعاملات الإلكترونية 1998 وقانون التوثيق الإلكتروني 1997.

### ثانيا: التشريع الفرنسي

قام المشرع الفرنسي بإصدار تشريعات مهمة في مجال تكنولوجيا المعلومات، محاولا وضع أنظمة جديدة تتماشى وطبيعة الانترنت، ولم كان معالجة المعلومات تأثر بشكل مباشر على أحكام القانون المدني، تم تعديله بموجب القانون رقم 2000-230 المتعلق بتكنولوجيا المعلومات والتوقيع الإلكتروني، وكرس فيه القوة الثبوتية للكتابة الإلكترونية، وشروط المحرر الإلكتروني، وعلى ضرورة تمكين الكتابة الإلكترونية من تحديد هوية الأشخاص.

كما تناول مسألة التوقيع الإلكتروني، طالما يحدد هذا الأخير هوية الأطراف ويرتب آثار العقد من حقوق والتزامات، ولما كان من الصعب الإحاطة بكل المسائل التقنية للتوقيع الإلكتروني اصدر المرسوم رقم 2001-272 الخاص بالتوقيع الإلكتروني<sup>(4)</sup>.

وكان من إصداراته وفق ما يلاءم التجارة الإلكترونية، القانون رقم 2004-575 بشأن الثقة في الاقتصاد الرقمي والذي يعد التشريع الرئيسي لانترنت، والإطار الجديد له في القانون الفرنسي<sup>(5)</sup>.

(1) - يوسف حسن يوسف، مرجع سابق، ص 45.

(2) - يونس عرب، مرجع سابق، ص 37.

(3) - محمد سعيد احمد إسماعيل، مرجع سابق، ص 127.

(4) - Décret n° 2001-272 du 30 mars 2001 pris pour l'application de l'article 1316-4 du code civil et relatif à la signature électronique , J .O n° 77 du 31 mars 2001.

(5) - Loi n°04-575 du 21 juin 2004 pour la confiance dans l'économie numérique , définit le commerce électronique , j.O .n°1 34 du 22 juin 2004

### ثالثا: التشريع الجزائري

إن نجاح التجارة الالكترونية يتوقف على توفير مناخ تشريعي ملائم ومحفز، وذلك بتطوير القوانين القائمة بما يتوافق ومتطلباتها، فالمشرع الجزائري إدراكا منه لأهمية المعاملات الالكترونية وانتشارها يكون مرتبط بشبكة الانترنت، فنظم الانترنت كخطوة أولى بموجب المرسوم التنفيذي رقم 98-257 الذي يضبط شروط خدمات الانترنت والمعدل بموجب المرسوم التنفيذي رقم 2000-307، المؤرخ في أكتوبر 2000.

ثم اهتم بالاتصالات الالكترونية وسن قوانين ذات صلة، كما نستشف من تعديل القانون المدني بموجب القانون 05-10 المؤرخ في 20 يونيو 2005<sup>(1)</sup>، انه انتقل من خلاله إلى النظام الالكتروني في الإثبات بجنب النظام الورقي، وأعطى نفس الحجية لكلا الطرفين، واعتمد كذلك المشرع في هذا التعديل على التوقيع الالكتروني، ونظم نشاط التصديق لمقدمي خدمات التصديق الالكتروني بموجب المرسوم التنفيذي 07-162.

ليصدر قانون مستقل يحدد القواعد العامة بالتوقيع والتصديق الإلكترونيين، بموجب القانون رقم 15-04 في فبراير 2015.

إن هذه القوانين تم إصدارها، بناء على الحاجات دولية، ورغبة الجزائر في الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة، جعلها تعدل وتعد ترسانة من القوانين حتى تمهد أرضية صلبة لإصدار قانون خاص بالتجارة الالكترونية، وهذا ما كان فعلا بموجب القانون رقم 18-05 المؤرخ في 10 مايو 2018 يتعلق بالتجارة الالكترونية، تناول موضوع التجارة الالكترونية من عدة جوانب من خلال خمسون مادة مندرجة تحت الأبواب التالية، الباب الأول عبارة عن أحكام عامة تشمل نطاق تطبيق القانون وتطرق لبعض المفاهيم، أما الباب الثاني تناول ممارسة التجارة الالكترونية تحت فصول عريضة اهتمت بالمعاملات التجارية العابرة للحدود في الفصل الأول والشروط ومتطلبات التجارة الالكتروني على التوالي في الفصل الثاني والثالث، أما من جانب حماية المستهلك الالكتروني والتزاماته خصص له الفصل الرابع، وفي هذا الإطار كذلك حدد مسؤوليات المورد الالكتروني في الفصل الخامس، كما ركز على وسيلة الدفع الإلكتروني في الفصل السادس، ولتفعيل هذا القانون ألحقه بجزء لمرتكبي الجرائم المتعلقة بالمعاملات الالكترونية في الباب الثالث.

(1) - القانون رقم 05-10 المؤرخ في 13 جمادى الأولى 1426 الموافق ل 20 يونيو 2005 يعدل ويتم الأمر رقم 75\_58 المؤرخ في 20 رمضان 1395 الموافق ل 26 سبتمبر 1975 والمتضمن القانون المدني المعدل والمتمم، الجريدة الرسمية رقم 44 لسنة 2005.

## المبحث الثاني: التنظيم الضريبي للتجارة الإلكترونية

حتى يؤدي النظام الضريبي دوره بفعالية يجب إن يرتكز على مكونات أساسية، منها التشريع الضريبي، والإدارة الضريبية، والمجتمع الضريبي، كما يجب على المشرع الضريبي مراعاة وإتباع المبادئ العامة الضريبية عند وضع أسس النظام الضريبي في الدولة، إذا كانت مكونات النظام الضريبي وأسس من متطلبات الضريبة على الأنشطة العادية فهل هي كافية للضريبة على التجارة الإلكترونية؟ (المطلب الأول).

باعتبار السياسة الجبائية تمثل إحدى الأدوات الهامة التي تلجأ إليها الدولة لتنفيذ سياستها الاقتصادية والاجتماعية، في إطار عولمة الاقتصاد وتدويل الإنتاج والإنتاجية التجارية ووجب تكيف هذه السياسة الجبائية بما يسمح ورفع التحديات والإشكاليات التي تعترض الإدارة الجبائية في مجال جباية الأعمال الإلكترونية (المطلب الثاني)، وتجسيدا لردود الفعل الدولية اتجاه التجارة الإلكترونية كانت هناك مبادرة على المستويين الدولي والمحلي لتنظيمها ضريبيا (المطلب الثالث)، لكن هذا التوجه لصياغة النظام الضريبي تشوبه تحديات وعوائق تفرضها المعاملات الإلكترونية لما تخلقه من سهولة التهرب الضريبي والازدواج الضريبي (المطلب الرابع).

## المطلب الأول: متطلبات التنظيم الضريبي للتجارة الالكترونية

المعاملة الضريبية للتعاملات التي تتم من خلال التجارة الالكترونية تعد من ابرز المشاكل التي لم تحسم حتى الآن، فهي تثير العديد من المشاكل على النظام الضريبي بصفة عامة، نتيجة تأثير الانترنت، فهي تؤثر على بنية الهيكل الضريبي (فرع الأول) وتثير مشكل تكييف المبادئ الضريبية على النشاط التجاري الالكتروني (الفرع الثاني).

### الفرع الأول: قصور هيكل النظام الجبائي في مواجهة معاملات التجارة الالكترونية

إن الدور الفعال للنظام الضريبي في تحقيق العدالة الضريبية وزيادة تحصيل الموارد السيادية، لا بد أن يقوم على أسس، من تشريع ضريبي ملائم وإدارة ضريبية ومجتمع ضريبي (الفقرة 01) لكن التقدم التقني خلق فجوات لهذا الهيكل (الفقرة 02).

### الفقرة 01: هيكل النظام الضريبي

من أهم مكونات النظام الضريبي التي يرتكز عليها:

- التشريع الضريبي: هو مجموع القوانين واللوائح الصادرة من الجهات المختصة، مضمونها فرض الضرائب وتنظيم أساليب تحصيلها، وكذا مجموع الاجتهادات القضائية في هذا المجال وقرارات اللجان المتعلقة بالمنازعات الضريبية.

ويتحدد تطبيقه بزمان معين ويرجع هذا التحديد إلى مبدأ سيادة الدولة على إقليمها<sup>(1)</sup>، وتبرز أهمية التشريع الضريبي من خلال انه يرسم إطار التنظيم الفني للضريبة والذي يشمل:  
- نطاق سريان الضريبة وذلك من خلال تعيين الأشخاص والأموال التي تعنيها.  
- وعاء الضريبة وذلك بتعيين الإيرادات التي تصيبها الضريبة، وكذا التكاليف الواجب خصمها من تلك الإيرادات.

- قواعد وإجراءات المحاسبة الضريبية وكذا الإقرارات والدفاتر التي يلتزم المكلفون بمسكها وتقديمها  
- سعر الضريبة وكذا الإعفاءات من الضريبة.

- الإدارة الضريبية: تعتبر الإدارة الضريبية مزيج من العناصر الإدارية، القانونية والمالية، كما أنها فرع من فروع الإدارة المالية، فهي تحتوي على نفس الوظائف الإدارية الرئيسية، التي تتمثل في التخطيط والتنظيم والتوجيه والرقابة<sup>(2)</sup>، فالإدارة الضريبية هي الهيئة أو الجهاز الذي يسهر على تطبيق التشريع الضريبي في أحسن الظروف للحفاظ على حقوق الخزينة العامة، والسهر على احترام الحقوق والضمانات التي يمنحها القانون للمكلفين بالضريبة لتحقيق العدالة الضريبية، كما تضطلع الإدارة

(1) -سوزي عدلى ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وأثارها على اقتصاديات الدول النامية، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 1999، ص42.

(2) - حامد عبد المجيد دراز، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1995، ص145.

الضريبية بمهمة، تنفيذ السياسة الضريبية عن طريق قيامها بعمليات تحديد الوعاء والتحصيل من الخاضعين للضريبة<sup>(1)</sup>.

-المجتمع الضريبي: هو مجموعة الممولين والمكلفين بأداء الضريبة إلى الدولة، سواء كانوا أشخاص طبيعية أو اعتبارية منحها المشرع الشخصية المعنوية، ولا يمكن بأي حال من الأحوال حصر أشخاص المجتمع الضريبي، لان هذا المجتمع يتغير من فترة إلى أخرى، وما يمكن قوله أن المجتمع الضريبي يعبر عن جميع الأشخاص والأموال التي تفرض عليها الضريبة وتلتزم بأدائها إلى الدولة متى توافرت شروط الإخضاع الضريبي.

### الفقرة 02: الفجوات التي تخلقها البيئة المعلوماتية على الهيكل الضريبي

في ظل التطبيقات الناتجة عن ثورة تكنولوجيا المعلومات والاتصال، والتي من بينها التجارة الالكترونية فقد ظهر قصور في العلاقة بين هيكل النظام الضريبي وتطور تقنيات المعلومات، مما يؤثر سلبا على كفاءة الأداء الضريبي، وذلك من خلال ثلاث فجوات رئيسية في العلاقة بين مفردات النظام الضريبي وتطبيقات تكنولوجيا المعلومات:

1- فجوة تشريعية: يواجه التشريع الضريبي الذي تمت صياغته وفقا لطبيعة التعاملات التجارية العادية، قصورا في معالجة التعاملات التجارية الالكترونية، فعلى الرغم من قيام بعض الدول بالإعلان عن برنامجها في مجال التجارة الالكترونية، إلا أن ذلك لم يساير الإعلاني عن بدء إصلاحات حقيقية في المجال التشريعي، وعليه فإنه يتوجب على تلك الدول تقييم القوانين والنظم التشريعية السائدة وتعديلها أو صياغة تشريعات جديدة تتوافق وطبيعة التجارة الالكترونية<sup>(2)</sup>.

تأثر على هذه الفجوة عدة عوامل مشتركة تتفاعل فيما بينها، وأهمها أسباب مرتبطة تحدي البيئة الرقمية ذاتها: الانترنت ومنها:

-تزايد الانترنت من صعوبة تحديد هوية الأطراف خصوصا الشركات العاملة في الأنشطة التي من المفترض أن تخضع للضريبة، كذلك تعمل الانترنت على زيادة حركة الشركات وتنقلها بواسطة الكفاءة الفنية لطاقتها البشرية، فالشركات ذات التحكم التقني لها القدرة على التنقل إلى الدول ذات الامتيازات الضريبية، وأكثر من ذلك إلى الملاذ الضريبي وتسمى الجناح الضريبية<sup>(3)</sup>.

(1) -احمد رجراج، النظام الضريبي الجزائري تقييم الأداء وتحديات المرحلة المقبلة، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003-2004، ص22.

(2) -رضوان رأفت وآخرون، الضرائب في عالم الأعمال الالكترونية، مرجع سابق، ص14.

(3) -عزوز علي وآخرون، إشكالية جباية المعاملات في التجارة الالكترونية، ورقة في إطار الملتقى الدولي حول "اقتصاد المعرفة"، جامعة الشلف، نوفمبر 2007، ص03.

- صعوبة الوصول إلى الدفاتر والسجلات الالكترونية

في بيئة التجارة التقليدية نجد أن دافعي الضرائب ملزمون بالتصريح عن مداخيلهم، لدعم عملية تقدير الضرائب المستحقة، وتقوم الإدارة الضريبية بالتحقيق من هذه المعلومات، وغالبا فان الإدارة الضريبية تعتمد على المعلومات التي تقدمها المؤسسات المالية أو وسطاء آخرين في نطاق اختصاصها، إما بيئة التجارة الالكترونية فان السجلات غالبا ما تخزن في دولة أخرى يجعل من الصعب الوصول إليها<sup>(1)</sup>.

كما تثير المعاملة الالكترونية تحديات يتعلق بمراجعة الحسابات، ومنها عدم القدرة على تحديد مكان وصول السجلات التي يحتفظ بها في شكل الكتروني، وصعوبة تفسيرها، ونقص الضمانات التي تدعم الثقة في السجلات الالكترونية.

-الدفع الالكتروني

يرى البعض إن النقود الالكترونية سوف تحل محل النقود الحقيقية في المعاملات، حيث ستحتوي الرقائق الموجودة في البطاقات الالكترونية على أرصدة أموال الأشخاص وسوف تستخدم في دفع المستحقات وتسوية الحسابات، ضف إلى ذلك إن المدفوعات الالكترونية تنفذ بدون تسجيل محاسبي وبالتالي تمنح مجال واسع للتهرب الضريبي، فالعمليات التي يتم تنفيذها عن طريق النقد الالكتروني لا تترك آثار محاسبية لعدم وجود حسابات ممسوكة وتزيد الصعوبة أكثر لو تم دفع المقابل عبر الانترنت، فالمعطيات التي يتضمنها الخادم -serveur- التجاري من رقم بطاقة الائتمان أو رقم التعريف الجبائي يصعب الاطلاع عليه<sup>(2)</sup>.

- تحدي إثبات موقع ممول الخدمة على شبكة الانترنت

من التحديات التي تواجه فرض الضريبة على دخل التجارة الالكترونية، مدى إمكانية إثبات موقع الممول على شبكة الانترنت<sup>(3)</sup>، فهذا الأمر على درجة كبيرة من الأهمية حتى يمكن تحديد الخدمة أو الصنف التي تمت من خلال موقع الممول على الشبكة وبالتالي تحديد المعاملة الضريبية الالكترونية.

-عدم وجود أرضية لعمليات العبور الالكترونية

حيث يعتبر ذلك تحديا كبيرا للنظام الجبائي الحالي والذي يعتمد أساسا على كل من مفهوم

---

<sup>(1)</sup> -OECD, *electronic commerce(The challenges to tax Authorities and taxpayers)* , Round table discussion between business and gouvernmet Turku ,18 November 1997, p.03.

<sup>(2)</sup> - HENDRYCHOVA Katerina, *ordre de paiement sur internet*, D E A Droit des affaires, Université Robert Schuman, Strasbourg03, 2001, p.44.

<sup>(3)</sup>-YELLES CHAOUCHE Nassima, op.cit, p .4 3.

المؤسسة الدائمة<sup>(1)</sup>، ومفهوم المنشأ (المكان) في المبادلات الدولية ، والملاحظ عدم تطبيق هذين المفهومين أو عدم كفايتهم في التجارة الالكترونية يؤدي إلى الازدواج الضريبي.

-السرعة والمرونة التي تتميز بها التجارة الالكترونية

رغم انه لم يتم بعد صياغة نهائية، وكاملة للقواعد الخاصة بالنظام الضريبي للعقود التجارية الالكترونية، إلا أن التشريعات التي تحكمها تتغير بمعدلات متسارعة ومن ثم لا بد من صياغة إطار تشريعي يتسم بالمرونة وقابل لتعديل حتى تواكب التشريعات التقدم التكنولوجي<sup>(2)</sup>.

-مشكل تحديد السيادة الضريبية في التجارة الالكترونية

يعد مبدأ السيادة من ابرز المبادئ التي قامت عليها سلطة الدولة في سن القوانين الضريبية، وبني عليها حقها في فرض وتحصيل الضرائب، وتفرض السيادة الضريبية للدولة وفقا لمبدأ إقليمية الإيراد أو مبدأ عالمية الإيراد، وحديثا ثار الجدل حول فرض الضريبة على دخل التجارة الالكترونية، وذلك بخصوص المبدأ التي تفرض على أساسه، فمن المعلوم أن لكل دولة ذات سيادة الحق في فرض وتحصيل الضرائب على دخل الأشخاص الذين يكون مصدره داخل حدودها الإقليمية، أو تمتد إلى دخلهم المتحقق بالخارج (السيادة الضريبية)<sup>(3)</sup>، وتثار المشكلة في كيفية تحديد الدولة لنطاق سيادتها الضريبة على معاملات التجارة الالكترونية والتي تكون المعاملات في إطارها غير منظورة في الغالب، وقد يكونا طرفي المعاملة خارج الدولة أو طرف داخل نطاقها والأخر خارج الدولة<sup>(4)</sup>.

2- فجوة إدارية: الانترنت تشكل تحدي في مواجهة الإدارة الضريبية حيث أن هناك متغيرات عدة ناجمة عن التجارة الالكترونية من شأنها أن تجعل من الإدارة الضريبية تواجه تحديات كثيرة، منها التحول من المعاملات الورقية التي تسمح لجهة الضرائب بمراقبة هذه المعاملات من خلال الفواتير

---

(1)-تعرف المؤسسة أو المنشأة الدائمة بأنها "المقر أو المكان الثابت للعمل ، الذي يتم من خلاله مزاوله نشاط المشروع كليا أو جزئيا"

(2) - التهامي طواهر محمد، وآخرون، تحديات التجارة الالكترونية للنظم الضريبية ، الملتقى الدولي للتجارة الالكترونية، ورقلة ، الجزائر، أيام 15-16-17 مارس، 2004، ص03.

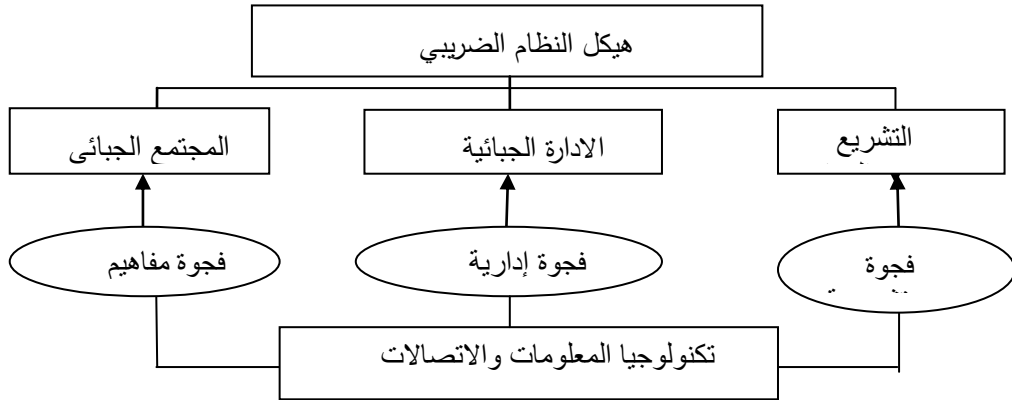
(3)- عبد الوهاب دادن ، الجباية الافتراضية والتجارة الالكترونية (النقاشات،المشاكل والتحديات)، مجلة العلوم الإنسانية وعلوم التسيير، العدد 03-2004، جامعة ورقلة ، ص162.

(4) - مصباح حراق، المعالجة الجبائية للتجارة الالكترونية، الملتقى العلمي الدولي الرابع حول عصرنه نظام الدفع في البنوك الجزائرية وإشكالية اعتماد التجارة الالكترونية في الجزائر، المركز الجامعي خميس مليانة، الجزائر ، يومي 26-27 فبراير 2011، ص06.

إلى معاملا رقمية يصعب تحديدها<sup>(1)</sup>، كما أن التحول التكنولوجي الذي اثر في وسائل الإنتاج وطبيعة المنتج ذاته(منتج رقمي) والخدمات المقدمة مباشرة من خلال الشبكات كالاستشارات المالية والقانونية<sup>(2)</sup>، وهذا معناه صعوبة الحصر، والتحصيل، ومن يخضع للضريبة؟

3- فجوة مفاهيمية: تنتج هذه الفجوة من خلال وجود عدم إدراك ووعي من طرف أشخاص المجتمع الضريبي للقوانين المتعلقة بالمعاملات الالكترونية، فما يمكن تسجيله أن استجابة المكلفين بالضريبة لالتزاماتهم الضريبية في ظل المعاملات التقليدية تعد ضعيفة، وذلك بالنظر إلى نقص الاهتمام ومحاولة التهرب من جهة والى تعقد وتشابك الإجراءات في هذا المجال من جهة أخرى ، ويزداد الأمر صعوبة في ظل التجارة الالكترونية التي تختلف الإجراءات الضريبية بخصوصها عما هو موجود في ظل المعاملات التقليدية العادية، هذه الصعوبة تؤدي إلى توتر العلاقة بين أشخاص المجتمع الضريبي والإدارة الضريبية نتيجة عدم التجاوب، الأمر الذي يؤدي إلى تفاقم المشاكل الضريبية. وبناء على ما تقدم نوضح قصور الهيكل الضريبي في الشكل التالي:

الشكل رقم 02: فجوات النظام الضريبي في ظل التجارة الالكترونية



المصدر : سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب العشماوي، اقتصاديات الضرائب، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص590.

(1) - وسيلة طالب، الضغط الضريبي والفعالية الضريبية، مذكرة ماجستير علوم اقتصادية ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة سعد دحلب، البلدة، 2004، ص106.

(2) - يونس عرب، مرجع سابق، ص22.



## الفرع الثاني: إشكالية تكييف المبادئ الضريبية: مبادئ يسهل إعلانها ويصعب تطبيقها

يقصد بالقواعد الضريبية، تلك المبادئ التي تلتزم بها الدولة عند التنظيم الفني للضريبة، وتهدف هذه القواعد إلى التوفيق بين مصلحتي الدولة ومصلحة الممولين.

ففي مجال التجارة الالكترونية تتخذ هذه المبادئ كمؤشرات لأي سياسة جبائية تسعى إلى الإحاطة والتحكم وتوجيه هذه الأنشطة وإخضاعها للضريبة أسوة بغيرها من الأنشطة التجارية العادية، وجرى العرف تقليديا بلورتها في أربع مبادئ (الفقرة 01)، ونظرا لدور الغير المالي الذي أصبحت تكفله الضريبة، أضيف إليها مجموعة من المبادئ التي ينبغي أن تراعى من أجل أن تؤدي الضريبة كامل الوظائف المناطة بها (الفقرة 02) :

### الفقرة 01: المبادئ التقليدية

هنا أربع مبادئ صاغ أساسها ادم سميث ،يجب احترامها عند وضع الضريبة وفرضها:

-مبدأ العدالة والإنصاف

يقصد بالعدالة أن يوزع العبء الضريبي على أشخاص المجتمع كل حسب قدرته، إي مراعاة تحقق العدالة في توزيع الأعباء العامة بين الأشخاص<sup>(1)</sup>، فالنظام الجبائي المنصف هو ذلك النظام الذي لا يلقي بأعباء ضريبية ثقيلة على عاتق المكلفين، وفي هذا الإطار يتفرع عن المبدأ الأساسي مبدئين فرعيين يكرسانه هما مبدأ الشمولية الشخصية للضريبة، أي أن الضرائب تفرض على جميع الأشخاص دون تمييز، ومبدأ الشمولية المالية أي أن الضريبة تفرض على جميع الأموال والعناصر المادية سواء كانت دخولا أو ثروات، ما عدا ما نص القانون الضريبي على استثناءه، ومن هنا فإن المكلفين الذين يمارسون النشاط التجاري التقليدي أو أنشطة التجارة الالكترونية ينبغي أن يتحملوا نفس العبء الضريبي عملا بمبدأ العدالة والإنصاف.

لكن ما يميز الوضع الحالي والذي انتشرت فيه التجارة الالكترونية وزاد اتساعها، وما صحبه من انتشار واسع من الصفقات التي تتم عبر شبكة الانترنت لا تخضع للضريبة، كما أن الظروف متاحة لممارسة التهريب والغش الضريبي، وهو ما يدل على أن تحقيق مبدأ الإنصاف مزال بعيد المنال، لان تجنب الرسوم في النشاط التجاري الالكتروني، يؤدي إلى اتساع الهوة بين أولئك الذين بمقدورهم الدخول والحصول على المعلومات وغيرهم ممن لا تسمح لهم قدرتهم المالية على ذلك<sup>(2)</sup>.

(1) -لقد تطور مفهوم العدالة حديثا ، فالعدالة أخذت منحى آخر في سن القوانين الضريبية، ذا أبعاد سياسية واقتصادية واجتماعية، وعليه تحقق العدالة في توزيع العبء الضريبي بين الأفراد أصبح كاستثناء من عمومية الضريبة عند التنظيم الفني للضريبة لمقابلة اعتبارات يراها المشرع ضرورية فيلجا لعملية الاختلاف في المعاملة الضريبية.

(2) - HUET Frédéric, *La fiscalité du commerce électronique*, Litec, Paris. 2000, p.109.

## -مبدأ اليقين

إن مضموم هذا المبدأ، أن تكون الضريبة محددة بوضوح من حيث مقدارها وميعاد الوفاء بها وكيفية دفعها<sup>(1)</sup>، حتى تكون الضريبة بعيدة عن التعسف، فكل ضريبة لا يعرف المكلف مقدارها، وزمان دفعها معرفة تامة تعتبر ضريبة غامضة، ولتوفير قاعدة اليقين لا بد من توفر شرطين، أولهما أن تتسم التشريعات الضريبة بالوضوح بحيث يفهمها عانة الناس وعلى نحو واحد، إذ انه كلما كانت التشريعات تحتمل تفسيرين مختلفين، فإن الملكلف يختار التفسير الذي يساعده، أما الثاني فيقضي أن تجعل الدول القوانين والأنظمة والقرارات التي تنظم تحت تصرف المكلفين من خلال وسائل النشر، لكن تطور التقنية والذي أثرت على النظام الضريبي عرقل تطبيق هذا المبدأ خصوصا عند عجز الإدارة على أتمتة أجهزتها وجعل خدماتها متوفرة وبسيطة لدى المكلفين بالضريبة.

## - قاعدة الملائمة

يقصد بها أن تكون أحكام الضريبة بالنسبة لمواعيد دفعها وأسلوب جبايتها ملائمة لأحوال المكلف، بحيث لا يشعر المكلف بنقل عبئها عليه، ولقاعدة الملائمة الأثر الأكبر في عملية فرض وتحصيل الضرائب على التجارة الالكترونية، وذلك من ناحية العمل على تبني أساليب جباية جديدة ملائمة للتجارة الالكترونية والعاملين فيها بحيث تكون معتمدة على استعمال تكنولوجيا الإعلام والاتصال، والتي توفر خدمات الإقرار الضريبي والدفع والسداد بصورة الكترونية.

## -قاعدة الاقتصاد في النفقة

مدلول هذه القاعدة على أن تكون تكلفة جباية وتحصيل الضريبة في حدها الأدنى، حيث أن صافي إيرادات الدولة في النهاية، ينحصر في المبالغ المحصلة كضرائب بعد دفع نفقات تحصيلها<sup>(2)</sup>، وللتجارة الالكترونية تأثير على هذه القاعدة من حيث أن تكلفة جباية وتحصيل الضرائب على التجارة الالكترونية تكاد أن تكون مرتفعة، وغير مجدية في بعض الأحيان مقارنة بتكاليف الجباية على التجارة التقليدية وذلك لكون التجارة الالكترونية تحتاج لطرق جباية ورقابة متطورة.

## الفقرة 02: المبادئ الحديثة

لقد أضاف الفقه المالي الحديث مجموعة من المبادئ التي يرون أنها يجب أن تأخذ بعين الاعتبار جنبا إلى جنب مع المبادئ التقليدية عند فرض الضريبة ومنها:

## -مبدأ البساطة

حسب هذا المبدأ يجب أن تكون الضرائب المفروضة تتميز بالبساطة لتسهيل أمر فهمها إدراكها

(1) -حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، الجزائر، 2010، ص10.

(2) - GUESSOUS Sophia, *Mesures d'adaptation de la fiscalité marocaine à la pratique du commerce électronique*, mémoire en vue de l'obtention du Diplôme National d'expertise Comptable, Institut supérieur de commerce, Casablanca, 2003, p.80.

من طرف القائمين على إدارتها والمكلفين بدفعها على حد سواء<sup>(1)</sup>.

- مبدأ التنوع

معناه أن يتضمن النظام الضريبي في الدولة أكثر من ضريبة مفروضة، من أجل تحقيق إيرادات كبيرة من جهة وتحقيق عدالة أكبر من جهة أخرى، بين فئات المجتمع الضريبي.

- مبدأ الاستقرار

نعني به تمتع الضرائب المفروضة بدرجة عالية من ثبات طبيعتها وإجراءات ومواعيد تحصيلها أي يجب أن تمتاز هذه الضرائب بقدر من الثبات، لأن التغيرات والتعديلات الكثيرة تعقد من مهمة إدارة الضرائب والمكلفين بالضريبة على حد سواء<sup>(2)</sup>.

- مبدأ المرونة

يعني ذلك أن تكون هناك استجابة من طرف الضرائب المفروضة للتغيرات التي تحدث في النشاط الاقتصادي<sup>(3)</sup>، ويمكن النظر إلى هذه المرونة من جانبين: أن تكون هناك استجابة تلقائية للضرائب المفروضة لتغيرات النشاط الاقتصادي، والجانب الثاني أن تكون هناك الإمكانيات الكافية وبالسرعة اللازمة لمراجعة هيكل الضرائب المفروضة وتعديله.

- مبدأ الحرص على الإخضاع وتجنب الازدواج الضريبي

إن مشكل الضرائب الدولية متعدد وينتج أثاره على الخاضعين للضريبة والدولة صاحبة الحق في فرضها وتحصيلها، منها الازدواج الضريبي بشقيه (القانوني والاقتصادي)<sup>(4)</sup>، والتمييز الضريبي، والتهرب والغش الضريبي<sup>(5)</sup>، وكألية دولية لتجنب هذه المشاكل اعتمدت الاتفاقيات الضريبية، التي تبرم بين الدول، والتي تهدف إلى تحقيق غاية مزدوجة محاربة التهرب والغش الضريبي من جهة وتجنب الوقوع في الازدواج الضريبي.

---

(1) - عبد الواحد السيد عطية، التجارة الالكترونية (ماهيتها، مجالاتها، مشكلاتها، معاملاتها الضريبة، مستقبلها)، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، العدد 16-1999، جامعة المنوفية، كلية الحقوق، ص 184.

(2) - ناصر مراد، مرجع سابق، ص 95.

(3) - GUESSOUS Sophia, op.cit, p. 80.

(4) - الازدواج الضريبي القانوني، يحدث في إطار الضرائب المباشرة معناه الازدواج على الدخل أو الأرباح، فيتعرض الممول الواحد لأكثر من ضريبة في أكثر من دولة على ذات الدخل.

أما الازدواج الاقتصادي يكون مجاله الضرائب الغير مباشرة، فيكون شخصان مختلفات (مصدر ومستورد).

(5) - AIS Souhila, *Les conventions internationales en droit fiscal*, pour l'obtention du magistère en droit, Faculté de droit, Université d'Oran, 2010-2011, p. 10.

وفي هذا الإطار فإن ما يعرف بالأنظمة الضريبية التفضيلية أو الجنات الضريبية (paradis fiscal) الذي تتمتع به بعض المؤسسات والأشخاص في بعض الدول، والتلاعب بالإرباح وتحويلها من الشركة الفرع إلى الشركة الأصلية، مشكل حقيقي تعالجه الاتفاقيات الدولية، إن كان يعتمد على التواجد المادي لمقر المؤسسة الأصلية، أما في ظل التجارة الالكترونية تعوض الشركة ولواحقها مثلاً بحواسيب وبرامج وهذا ما يهيئ الظروف المناسبة للغش والتهرب الضريبي، لان توسع وسائل الاتصال والتحكم فيها يسمح بانجاز العديد من العمليات ببساطة وسرعة وبأقل تكلفة، والتنقل من مقر لأخر<sup>(1)</sup>.

كما اعتمدت الاتفاقيات الدولية فكرة المنشأة الدائمة لتجنب الازدواج الضريبي، واعتمدت هذه الفكرة لتحديد السادة الضريبية بين الدول حيث يكون من حق الدولة التي يعمل فيها المكلف من خلال الوجود المادي أو عن طريق ممثله أن تفرض الضريبة على الدخل المحقق نتيجة مزاوله النشاط عن طريق هذا الكيان، ونظرا لان هذا المبدأ أصبح مهددا بظهور التجارة الالكترونية حيث يمكن ممارسة النشاط دون الحاجة لوجود كيان مادي، مما يعني قصور فكرة المنشأة الدائمة في حصر الكثير من المعاملات الالكترونية التي تتم على نطاق محلي ودولي<sup>(2)</sup>.

### **المطلب الثاني: التجارة الالكترونية والسياسة الضريبية: علاقة غامضة وغير مستقرة**

تعتبر السياسة الضريبية من بين الأدوات المتاحة للدولة للتدخل في النشاط الاقتصادي وتحقيق الأهداف النهائية للسياسة الاقتصادية، هذا لا ينفي وجود أهداف عملياتية للسياسة الضريبية تهدف الدولة لتحقيقها، إن تحقيق هذه الأهداف لا يتم إلا من خلال استخدام الضريبة وتوجيهها. سنحاول في هذا الطلب دراسة السياسة الضريبية (الفرع الأول)، وتأثير التجارة الالكترونية على السياسة الضريبية (الفرع الثاني).

#### **الفرع الأول: مفهوم السياسة الضريبية**

تعرف السياسة الضريبية على أنها، مجموعة من البرامج التي تخططها الحكومة وتنفذها، مستخدمة فيها كافة الأدوات الضريبية الفعلية والمحتملة، لإحداث بعض التغيرات المقصودة وتجنب أخرى، لا تتواءم مع أهداف المجتمع الاقتصادية والاجتماعية، والسياسية<sup>(3)</sup>.

(1)-HUET Frédéric, op.cit , p.111.

(2) -سهاد كشكول، اثر التجارة الالكترونية في فرض الضرائب، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية ، العدد 68 ،المجلد 18، كلية الإدارة والاقتصاد جامع بغداد، ص470.

(3) - حامد عبد المجيد دراز، النظم الضريبية ، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1999، ص21.

من خلال هذا المفهوم يتضح:

-إن السياسة الضريبية ينظر إليها أنها مجموعة من البرامج المتكاملة وليست مجموعة متناثرة من الإجراءات.

-يسمح هذا المفهوم بأن يمتد نطاقها، ليشمل الإيرادات الفعلية والمحتملة، وعليه يمكن أن يمتد مفهومها ليشمل الحوافز الضريبية الممنوحة من الدولة لأنشطة اقتصادية معينة، وذلك على اعتبار إن هذه الحوافز هي إيرادات ضريبية مضحى بها في الفترة القصيرة ومحتمل تعويضها في الفترة الطويلة.

-إن السياسة الضريبية ما هي في الواقع إلا أداة من أدوات السياسة الاقتصادية. كما تعبر السياسة الضريبية عن مجموع التدابير ذات الطابع الضريبي المتعلق بتنظيم التحصيل الضريبي قصد تغطية النفقات العمومية من جهة، والتأثير على الوضع الاجتماعي والاقتصادي حسب التوجيهات العامة لاقتصاد من جهة أخرى<sup>(1)</sup>.

فالساسة الضريبية ذات الكفاءة هي التي تتمكن من توليد زيادات في الإيرادات، بما يتواكب مع نمو في الدخل دون تغيرات متواترة في معدلات الضرائب أو إدخال ضرائب جديدة<sup>(2)</sup>.

#### الفرع الثاني: تأثير التجارة الالكترونية على السياسة الضريبية

بناء على التحديات والمشاكل التي تفرضها التجارة الالكترونية، والتي تجعل من الصعوبة إخضاع المعاملات التي تجري في حيزها للقوانين الضريبية، برز اثر ذلك جدل و تعددت الآراء والاتجاهات حول فرض الضريبة على صفقات التجارة الالكترونية أم يتم إعفاء هذه الصفقات من الخضوع للضريبة<sup>(3)</sup>؛ فتعددت النقاشات الفقهية بين مؤيد(الفقرة 01 ) ومعارض(الفقرة 02 ) ورأي توافقي(الفقرة 03).

#### الفقرة 01: الاتجاه الفقهي المؤيد لإخضاع الضريبي

إن فرض الضرائب على التجارة الالكترونية حسب هذا المنظور له ما يبرره، ويمكن حصر هذه المبررات في ثلاثة فئات:

(1) - عبد المجيد قدي، المدخل للسياسات الاقتصادية الكلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 139.

(2) - محمد محمود محمد خورشيد، مقترحات تطوير الإدارة الضريبية باستخدام الأعمال الالكترونية الحديثة، المؤتمر الرابع عشر التشريع ومشكلات التحاسب الضريبي للنظام الضريبي المصري ، مركز الدراسات المالية والضريبية، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب ، 2008، ص 03.

(3) - فارس فضيل، حمزة ضويفي، الأبعاد القانونية والضريبية للتجارة الالكترونية في ظل وسائل الدفع المعتمدة ، الملتقى العلمي الدولي الرابع حول عصرنه نظام الدفع في البنوك الجزائرية وإشكالية اعتماد التجارة الالكترونية في الجزائر، المركز الجامعي خميس مليانة، الجزائر، يومي 26-27 فبراير 2011، ص 15.

## 1- الالتزامات العامة للدولة والأهداف المرجوة من الضرائب:

- تخصص حصيلة الضرائب على التجارة الالكترونية لدعم البطالة الناجمة عن هذه التجارة، كونها ستؤدي إلى تفاقم البطالة وتقليل فرص الحصول على عمل وهذا يجبر السلطات أن تقوم بفرض الضرائب على أنشطة التجارة الالكترونية وتخصيص مواردها لدعم البطالة وقضايا الضمان الاجتماعي وإصلاح الوضع الناتج عن أثار تكنولوجيا المعلومات الرقمية<sup>1</sup>.

- إن فرض الضريبة على التجارة الالكترونية مبكرا سيتيح لإدارة الضريبة اكتساب الخبرة من الواقع العملي لمعاملات التجارة الالكترونية، فيلم بكل جوانبها.

- إن الصعوبة التي تواجه الإدارة الضريبية عند فرضها للضرائب على المعاملات التجارية الالكترونية، سواء عند تحديد الوعاء الضريبي أو الرقابة الضريبية، يجب ألا يقف كعائق أمامها بل يجب أن تتجاوزه وذلك بوضع أسس وإجراءات جديدة ملائمة لإخضاعها لضرائب مثل توفير نماذج ومستندات ضريبية خاصة بالمعاملات التجارية الالكترونية والعمل على عرضها على شبكة الانترنت.

- إن إعفاء صفقات الانترنت من الضرائب، والتي يمكن الاستفادة منها في توفير المزيد من الخدمات العامة، يؤدي إلى التحول جزء كبير من التجارة التقليدية إلى التجارة الالكترونية وهو ما يعني عدم القدرة على توفير الضمانات التي يحتاجها المجتمع مستقبلا<sup>(2)</sup>.

- إن التجارة الالكترونية سيستمر نموها مما يعني استمرار التحدي لأنظمة الضريبة في التعامل مع الإيرادات الناجمة، وسيؤدي ذلك إلى دفع الدول لتشريع القوانين الضريبية، على السلع والخدمات الرقمية والغير الرقمية، مما يستدعي الوصول إلى آلية تنسيق عالمية تتجاوز الصعوبات الناشئة، وفرض ضرائب فعالة على إيرادات التجارة الالكترونية<sup>(3)</sup>.

2- المساواة والعدالة: التجارة الالكترونية تشترك مع نظيرتها التجارة التقليدية في الكثير من الوجوه ومن ثم لا بد من أن تشترك معها في الخضوع للضريبة، فعدم خضوع التجارة الالكترونية للضريبة خرق واضح لمبدأ المساواة في الخضوع للقانون الضريبي<sup>(4)</sup>.

(1) -DONALD Bruce and MATTHEW Murray , to tax or not to tax ?The case of electronic commerc,

Contemporary Economic policy, vol21-n°01, January 2003, p.29.

(2) - كويك نوتس، التجارة الالكترونية، دار الفاروق للنشر والتوزيع ، الطبعة الثانية ، مصر، 2004، ص56.

(3) - حسن قبس عواد، مشكلات فرض وتحصيل الضرائب في عقود التجارة الالكترونية، مجلة الرافدين للحقوق، المجلد 12، العدد 43-2010، كلية الحقوق جامعة الموصل، ص219.

(4) - طارق عبد العال حماد، التجارة الالكترونية المفاهيم -التجارب -التحديات (الأبعاد التكنولوجية والمالية والتسويقية والقانونية)، الدار الجامعية ، مصر، 2003، ص690.

3- تجنب التهرب الضريبي: تعد التجارة الالكترونية اقتصاد خفي<sup>(1)</sup>، لكونها تجارة غير منظورة ويسهل ترحيل عوائدها بطريقة سهلة<sup>(2)</sup>، الضريبة ستحد من هذا النمو الاقتصادي الخفي، وتقضي على حالات الاستغلال، ومنع التهرب الضريبي، خصوصا مع التزايد الواضح لمستوى الإيرادات المحققة من طرف المتعاملين الكترونيا والغير منظمين في السجلات التجارية الالكترونية. ويدعم الرأي المؤيد، الدول النامية وبعض دول أوروبا<sup>(3)</sup>.

### الفقرة 02: الاتجاه المعارض لإخضاع الضريبي

يرى هذا الاتجاه بضرورة إعفاء السلع والخدمات وكافة الصفقات التي يتم تنفيذها عبر شبكة الانترنت، من كافة أنواع الضرائب المفروضة أو أية ضرائب جديدة، ويستند هذا الفقه على فكرة عامة مفادها أن التجارة الالكترونية صناعة ناشئة، تحتاج إلى عناية ورعاية لنموها حيث أن منحها المعاملة التفضيلية بإعفائها من الضريبة سوف يشكل وسيلة تحفيزية لتطورها<sup>(4)</sup>، ولرأيهم ما يبرره :

- نظرا لكون التجارة الالكترونية مجالا حديثا فان عملية فرض ضرائب عليها يتسم بالغموض وعدم الاستقرار وعليه فان إعفاء مشاريع التجارة الالكترونية من الضرائب يتيح فرصة كسب الوقت لدراسة المعاملة الضريبية لصفقاتها، ويمنح فرصة لتدريب إطارات الإدارة الجبائية على التعامل مع تكنولوجيا المعلومات للتحكم في الإعداد والحصر والتحقق الضريبي<sup>(5)</sup>.

- عدم إقرار أية ضريبة على أنشطة التجارة الالكترونية، انسجاما مع تحرير التجارة والخدمات، فإذا كانت الأنشطة التقليدية تتجه نحو التحرير فانه من باب أولى أن لا تفرض أية ضرائب أو قيود على التجارة الالكترونية، لأنها بذاتها ذو طبيعة عالمية لا تقيدتها حدود<sup>(6)</sup>.

(1) - محمد رمضان صديق، الضرائب على التجارة الالكترونية، مرجع سابق، ص 51.

(2) - لطيف زيود وآخرون، التحديات الضريبية للتجارة الالكترونية العربية وإمكانية تطويرها، مجلة العلوم القانونية والاقتصادية، المجلد 29، العدد 2007، 01، جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، ص 138.

(3) - إبراهيم السيد المليجي شحاته، دراسة ميدانية لمدى إمكانية فرض الضريبة على معاملات لتجارة الالكترونية بجمهورية مصر العربية، مجلة التجارة والتمويل، عدد 02-2003، جامعة طنطا كلية التجارة، ص 71.

(4) - يوسف محمد جربوع، المعاملة الضريبية للتجارة الالكترونية، مجلة الدراسات المالية والتجارة، السنة التاسعة، العدد الثاني، جامعة القاهرة، 1999، ص 219.

(5) - عبد الكريم بريشي، فعالية النظام الجبائي في ظل توجه الاقتصاديات المحلية نحو عولمة الاقتصاد، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والتجارة، جامعة أبو بكر بالقايد تلمسان، 2006-2007، ص 169.

(6) - يوسف حسن يوسف، مرجع سابق، ص 96.

- التجارة الالكترونية ظاهرة اقتصادية حديثة، وان فرض الضرائب عليها سوف يؤدي إلى إعاقة نموها، فهي تحتاج إلى سياسة تحفيزية لا تعيق انطلاقها<sup>(1)</sup>، فأخضاعها للضرائب يؤدي إلى تعثرها وهي في مهدها.

- لا ينبغي التحجج بالعدالة الضريبية لتبرير فرض الضرائب على التجارة الالكترونية كون العدالة الضريبية تكرر كل التمييز في المعاملة الضريبية لمجرد تباين أو اختلاف وسائل ممارسة النشاط التجاري، فالمساواة في كافة الظروف والمراكز القانونية أمر يصعب إثباته عند المقارنة بين التجارة التقليدية والالكترونية<sup>(2)</sup>، فالعدالة الضريبية لا تتحقق مهما تضافرت الجهود بخلاف العدل الضريبي فإنه من الممكن تحقيقه<sup>(3)</sup>.

- إن ارتفاع تكاليف التحصيل يجعل من فرض الضريبة على التجارة الالكترونية أمر غير مجدي، فأعفاء التجارة الالكترونية من الضرائب سيحقق إيرادات أكبر مقارنة بالإيرادات المتأتية من إخضاعها لضرائب، كون الإعفاء يحقق الآثار الايجابية للتجارة الالكترونية<sup>(4)</sup>.

-إن إعفاء صفقات التجارة الالكترونية التي تتم الكترونيا بشكل كامل (التجارة الالكترونية المباشرة)، من برامج وخدمات واستشارات، من الضرائب والرسوم يشجع حركة التجارة الالكترونية وسينعكس ذلك ايجابيا على الإيرادات كون صناعة المعلومات هي المجال الخصب لجذب الاستثمار. ويدعم الرأي المعارض بعض الدول المتقدمة كالولايات المتحدة الأمريكية<sup>(5)</sup>.

---

(1) - حسن قبس عواد، مرجع سابق، 219.

(2) -محمد رمضان صديق، الضرائب على التجارة الالكترونية، مرجع سابق، ص60.

(3) -يوجد اختلاف فقهي بين مصطلح العدل والعدالة :

-العدالة تعني التوصل إلى الحقيقة المطلقة من حيث توزيع الحقوق والواجبات على أساس المساواة والحياد وإعطاء كل ذي حق حقه على سبيل المطلق.

-أما العدل فهو مجمل أعمال السلطة القضائية الناتجة عن الفصل في الخصومات ،وقد يفهم منه تطبيق القانون أو الاجتهاد.

و هذا التعريف دفع بالبعض إلى القول بان تحقيق العدل ممكن أما العدالة هي مهمة يصعب تحقيقها.

(4) -محمد رمضان صديق، الضرائب على التجارة الالكترونية، مرجع سابق، ص59.

(5)-DIONE Alioune, *Le Driot douanier a l'épreuve des réseaux informatiques*, ITCIS, Alger, 2008, p.101.



### الفقرة 03: الرأي التوافقي

هو رأي يتوسط الاتجاهين المعارض والمؤيد لفرض الضرائب على التجارة الالكترونية، ويتجه هذا الفقه إلى ضرورة التفرقة بين السلع والخدمات<sup>(1)</sup>.

النوع الأول: السلع والخدمات التي تتم عبر شبكة الانترنت، ولكن تسلم بالطرق العادية، هنا تعامل معاملة السلع والخدمات التي تتم بالطرق التقليدية، هذا الأسلوب يجب إخضاعه للقواعد العامة المطبقة في قانون الضرائب مثلها مثل المعاملة العادية.

- النوع الثاني: التجارة الالكترونية التي يكون محلها سلع وخدمات، غير مادية (برامج، استشارات...) ويتم تحميلها مباشرة من الانترنت، أي العملية تكون كاملة عن طريق الانترنت، فهذه من حيث الأصل تخضع للمبادئ العامة للقانون الضريبي لكن لضعف الإمكانيات الفنية لإدارة الضريبة يجعلها عاجزة عن متابعة تلك العمليات وتحديد الوعاء الضريبي، كذلك عدم وضوح التعاون الضريبي الدولي في هذا المجال، كل هذا يجعل إمكانية فرض الضريبة عليها ضئيلة، على الأقل في الوقت الراهن لكنه من الممكن في المستقبل وضع آليات تشريعية وفنية لتذليل العقبات التي تحول دون فرض الضرائب على نشاط التجارة الالكترونية.

بعد عرض هذه التوجهات بين مؤيد ومعارض للخضوع الضريبي، نجد أن حجج الفقه المعارض لإخضاع التجارة الالكترونية للضريبة ليس معناه الرفض المطلق، وإنما هو رأي مؤقت ومرحلي لإعطاء التجارة الالكترونية فسحة للنمو والتطور، إذن كل التوجهات بشكل عام تدعم مبدأ فرض الضريبة على التجارة الالكترونية<sup>(2)</sup>، وذلك لتجنب تآكل الحصيلة الضريبية نتيجة النمو المستمر للتجارة الالكترونية.

من خلال ما تقدم تسعى أي دولة من خلال ممارسة السياسة الاقتصادية إلى تحقيق الأهداف النهائية المتمثلة في النمو الاقتصادي، والتشغيل، ومحاربة التضخم، وتوازن ميزان المدفوعات، مستعملة في ذلك العديد من الأدوات، والتي من بينها السياسة الجبائية، ولتحقيق الغرض من جباية التجارة الالكترونية من الجانب المالي والاقتصادي والاجتماعي تنتهج السياسة الضريبية أدوات ضريبية بين الإعفاء والإخضاع.

(1) - التهامي طواهر محمد، وآخرون، مرجع سابق، ص 06.

(2) - إبراهيم كمال الشوابكه، ضريبة المبيعات على التجارة الالكترونية، دراسات، علوم الشريعة والقانون، المجلد 34 (ملحق)، سنة 2007، جامعة اليرموك، الأردن، ص 520.

## المطلب الثالث: الجهود بشأن التنظيم الضريبي للتجارة الالكترونية

رغم إن الإطار التشريعي الضريبي لأنشطة التجارة الالكترونية لم يتبلور بعد على المستوى العالمي في ظل وجود نقاشات فقهية بخصوص إخضاع أو عدم إخضاع أنشطة التجارة الالكترونية للضريبة، وما ينبغي الإشارة إليه هو أن أنشطة التجارة الالكترونية لن تبقى خارج الحيز الضريبي، فلا بد من فرض الضرائب عليها من أجل المحافظة على المصادر المالية للدولة، وكذا المحافظة على تطبيق مبادئ السياسة الجبائية، كما ينبغي الإشارة إلى أن التجارة الالكترونية وليدة التقدم التكنولوجي الذي لن يتوقف تطوره واتساعه، وقناعة بهذا التطور برزت جهود على مستويات مختلفة لتنظيم التجارة الالكترونية من الجانب الضريبي (الفرع الأول) ونتج عن هذه الجهود العديد من الأفكار ووجهات النظر لإخضاع التجارة الالكترونية للضريبة كغيرها من الأنشطة الأخرى (الفرع الثاني).

### الفرع الأول: الموقف الدولي والمحلي للتنظيم الضريبي للتجارة الالكترونية: إرادة حازمة للتجسيد

#### لم تكتمل بعد

أثار موضوع الضرائب على التجارة الالكترونية جدلا كبيرا في أوساط المنظمات الدولية (الفقرة 01)، والتي أولت اهتمامها في البحث عن آليات للتنظيم الضريبي للتجار الالكترونية وهذا ما دفعها لعقد العديد من المؤتمرات وطرح الموضوع للنقاش بهدف الخروج بتوصيات، فتباينت اتجاهات المنظمات الدولية في التعامل مع قضية التنظيم الضريبي للتجارة الالكترونية، وتبعها في ذلك اختلاف موقف تشريعات مختلف الدول (الفقرة 02).

### الفقرة 01: جهود المنظمات الدولية بشأن التنظيم الضريبي للتجارة الالكترونية

من الواضح أننا بحاجة إلى اتفاق عالمي إذا أردنا مجابهة المشاكل المرتبطة بعولمة السوق الالكترونية، وفي هذا السياق تم تعيين منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية كمنسق دولي في قضايا فرض الضرائب على التجارة الالكترونية، والعمل مع منظمة التجارة العالمية والمنظمة فيما يخص قضايا تحرير التجارة والرسوم الجمركية وغيرها من الهيئات الإقليمية .

نبرز جهود كل من منظمة التجارة العالمية (أولا) ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (ثانيا).

#### أولا: جهود منظمة التجارة العالمية

اتخذت منظمة التجارة العالمية بشأن فرض الضرائب على التجارة الالكترونية، إجراءات واضحة لإعفاء هذا النوع من المعاملة من الرسوم الجمركية وكان ذلك في الاجتماع الوزاري للمنظمة المنعقد في جنيف سنة 1998، اتفق الأعضاء على التأجيل المؤقت لفرض رسوم جمركية على المنتجات التي يتم توصيلها إلكترونيا<sup>(1)</sup>، كما تعرض المؤتمر الوزاري الرابع للمنظمة والمنعقد في الدوحة عام 2001 لموضوع الضرائب على التبادل التجاري الالكتروني مرة أخرى ليؤكد على استمرار

(1) -يونس عرب ، مرجع سابق، ص 17.

سياسة الدول الأعضاء في عدم فرض الضريبة الجمركية حتى انعقاد المؤتمر الخامس سنة 2003، والذي يجب على المجلس أن يقدم خلاله توصياته ومقترحاته بهذا الشأن<sup>(1)</sup>، كما أشار المؤتمر الوزاري التاسع للمنظمة إلى استمرار العمل بعدم فرض الضريبة على المعاملات الالكترونية حتى الدورات القادمة<sup>(2)</sup>.

وينصب قرار المنظمة بشأن الإعفاء على نقطتين، أولهما أن قرار المنظمة بخصوص إعفاء أنشطة التجارة الالكترونية من الضرائب الجمركية يغطي فقط المنتجات التي يتم طلبها وتسليمها بطريقة الكترونية (سلع وخدمات).

وتتمثل النقطة الثانية في أن القرار الصادر عن المنظمة بخصوص التجارة الالكترونية، يتعلق فقط بالضرائب الجمركية.

### ثانياً: جهود منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية

عقدت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية مؤتمر توروكو ( فنلندا ) سنة 1997<sup>(3)</sup>، وكان المبدأ الأساسي الذي تمحور حوله المؤتمر هو كيفية خلق بيئة تمكن من تطوير إمكانيات التجارة الالكترونية وتنظيم أمورها الضريبية، والذي يتطلب العمل على خلق بيئة مالية توازن بين تطور التجارة الالكترونية من جهة والحفاظ على الإيرادات الضريبية لسد النفقات الحكومية من جهة أخرى<sup>(4)</sup>.

وخول المؤتمر لجنة الشؤون المالية (CAF)، لاهتمام بما يطرحه موضوع التجارة الالكترونية ، من مشاكل تواجه الإدارة الضريبية، والحاجة إلى تكييف بعض المسائل منها تكييف دخل التجارة الالكترونية وموضوع الإقامة والمنشأة الدائمة، وكذا التسعير التحويلي، وضريبة الاستهلاك .

وركزت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية على الجوانب الضريبية للتجارة الالكترونية خلال انعقاد مؤتمر أوتاوا(كندا) سنة 1998 وخرج المؤتمر بمقترحات وتوصيات توضح القواعد الأساسية للمنظمة لسوق المنتجات الرقمية، ووافقت دول الأعضاء في المنظمة والغير الأعضاء على الشروط الإطارية

(1) -Word Trade Organization ,Ministerial Conference Fourth Session , Doha , 09-14 November 2001, p. 07.

(2) --Word Trade Organization, Work Programme on Electronic Commerce, Ministerial Conference Ninth Session, Bali, 03-06 December 2013, p.01.

(3)-OCDE, Rapport du comité des affaires fiscales, *Conditions cadres pour l'imposition du commerce électronique*, édition OCDE ,Ottawa ,1998,p.04 .

(4) -OECD, Implementation of The Ottawa Framework Conditions, 2003, p.11.

لضرائب على التجارة الالكترونية<sup>(1)</sup>، والتي تعتبر المبادئ العامة التي ينبغي تطبيقها على التجارة الالكترونية، وتشمل<sup>(2)</sup>:

-المبادئ العامة في النظام الضريبي، العدالة، اليقين، الفعالية، المرونة، والإخضاع ومكافحة الازدواج الضريبي.

-مبادئ خاصة بالتجارة الالكترونية وتتمثل في الحياد والبساطة والأمان القانوني.

ونتيجة للسرعة وتبدل الوضع العام اضطرت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية إلى عقد منتدى باريس 1999، وكان المنتدى في شكل اجتماع خلص إلى ثلاث أهداف (تعزيز وتوسيع الحوار بين أصحاب المصلحة وفق مؤتمر أوتاوا، تقييم التقدم المحرز، وتقييم الأولويات وتبادل وجهات النظر حول ما سيكون مستقبلاً)<sup>(3)</sup>.

وفي سنة 2001 انعقد اجتماع بكندا وضم أكثر من مائة دولة، ودارت المناقشات حول العصر الالكتروني الجديد وقرروا بأن اجتماع أوتاوا قد خرج بعده توصيات تمثل قاعدة صلبة للخروج بقرارات في ميدان جباية الضرائب تكون مرجعية فيما يخص التجارة الالكترونية<sup>(4)</sup>.

وبناء على طلب المجموعة العشرين G20، انعقدت خطة عمل لمكافحة تآكل القاعدة الضريبية وتحويل الأرباح (BEPS) سنة 2013، تتضمن هذه الخطة 15 إجراء، كرس الإجراء الأول التحديات الضريبية التي يفرضها الاقتصاد الرقمي، كما تم إنشاء مركز أبحاث حول الاقتصاد الرقمي في سبتمبر 2013، وهو هيئة فرعية تابعة للجنة الشؤون الضريبية لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، لتحرير تقرير في سبتمبر 2014، يهدف إلى تحديد المشكلات الضريبية التي يثيرها الاقتصاد الرقمي واقتراح حلول مفصلة لحلها<sup>(5)</sup>.

---

(1) - عبد القادر حفاي، وفاء تاعبد الله، التجارة الالكترونية كأحد روافد العولمة الجبائية - إشكالية الإخضاع الجبائي - مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، المجلد 09 العدد 03-2018، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الأغواط، ص 57.

(2) - HUET Frédéric, op.cit , pp .107-108.

(3) -OCDE, *Forum de l'OCDE sur le commerce électronique-Contexte, objectifs et organisation*, Paris ,12-13octobre1999, p.07.

(4) - OECD, *Commerce électronique et fiscalité, mise en œuvre des conditions cadres d'Ottawa sur la fiscalité*, 2001, p.14.

(5) - Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la matière imposable et le transfert de bénéfices, relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique, Action 1 : Rapport final, Edition OCDE, 2014 , p .155.

من هذه الحلول<sup>(1)</sup>، آلية الاقتطاع من المصدر، وإنشاء ضرائب رقمية مناسبة للاقتصاد الرقمي، وتغير مفهوم التواجد المادي للمنشأة الثابتة بمعنى آخر، وهو التواجد الرقمي.

### الفقرة 02: موقف التشريعات الدولية من التنظيم الضريبي للتجارة الالكترونية

خلق تطبيق الضرائب بأنواعها (الضرائب المباشرة والضرائب الغير مباشرة) على التجارة الالكترونية، جدل عميق بين الدول، لمحاولة السيطرة عليها ضريبيا داخل حدود الدولة وخارجها، وأدى عدم تناسق القرارات والإرادة الحقيقية، لكيفية فرض الضرائب عليها، إلى اختلاف وجهات نظر بين الإخضاع والإعفاء، الأمر الذي ينتج عنه صعوبة في تنظيم وضبط التجارة الالكترونية ضريبيا، وفي هذا الإطار يبرز موقف الولايات المتحدة الأمريكية كنموذج يدعو إلى تحرير التجارة الالكترونية من قيد الضرائب<sup>(2)</sup> (أولا)، ونبرز نموذج للدول النامية التي توجهت في اغلبها إلى إخضاع معاملات التجارة الالكترونية للضريبة، وكان الدافع إلى ذلك قلق هذه الدول من خسارتها لإيرادات الكبيرة التي تنتج عن عدم فرضها للضرائب على المعاملات الالكترونية، ونبين في هذا المجال موقف المشرع الجزائري (ثانيا).

### أولا: موقف التشريع الأمريكي

أقر الكونجرس الأمريكي قانون الإعفاء الضريبي للانترنت (ITFA) في 18 أكتوبر 1998، والذي يتضمن إعفاء التجارة الالكترونية من الضرائب المحلية والفيدرالية واعتبار الانترنت منطقة تجارة حرة، وتكوين لجنة استشارية مهمتها تحديد كيفية معالجة التجارة الالكترونية ضريبيا<sup>(3)</sup>، وأقر هذا القانون كذلك وقف فرض الضرائب على الانترنت لمدة 03 سنوات، إلى غاية 2001، وكانت الغاية من هذا القانون خلق فترة خالية من الضرائب على الانترنت لتشجيع نمو الانترنت وتبعاً لذلك ممارسة التجارة الالكترونية، وتم تمديد المنع إلى 2003 ثم أجل مرة أخرى لمدة أربع سنوات 2007<sup>(4)</sup>. وقام الرئيس الأمريكي سنة 2007 بالتوقيع على تأجيل الحرية الضريبية للانترنت إلى غاية 2014 والذي منع فيه فرض أية ضرائب تعددية أو تمييزية على الانترنت، ويعود ذلك التمديد إلى الأسباب التالية:

(1) -تقوم بدراسة هذه الحلول في الفصل الثاني من هذا البحث.

(2) -MATTOS Olivier , *Fiscalité du commerce électronique* , J C , Décembre 2003 , mise a jour Avril 2010 , 4850 , p.11.

(3) - لطيف زيود، تحديات التجارة الالكترونية للنظم الضريبية ، مجلة العلوم الاقتصادية والقانونية ، مجلد 27 العدد 03-2005، جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية ، سوريا، ص42.

(4) -إبراهيم كمال الشوابكة، مرجع سابق، ص517.

- لقد اوجد الانترنت شكلا جديدا للتجارة، وان فرض الضرائب عليها سيعيق نموها<sup>(1)</sup>.
- إن إعفاء الانترنت من الضرائب سيوفر لأفراد ضمانات لعدم فرض قيود مالية عليهم، واثر ذلك سيوسع نطاق الأنشطة الاقتصادية المحققة عند استعمال هذه التكنولوجيا<sup>(2)</sup>.
- إن اغلب الشركات العاملة على الانترنت تعتبر شركات أمريكية.
- تضمن هذا القانون الإعفاء من جانبين، عدم فرض الضرائب على الوصول إلى الانترنت، إلا إذا كان هذا النوع من الضرائب فرض فعلا قبل 1998.
- ويشمل الجانب الثاني إعفاء التجارة الالكترونية من الضرائب التمييزية، ويهدف هذا القانون إلى إيجاد معاملة ضريبية محايدة للنشاط التجاري الالكتروني، فيكون هناك مداخل لا تخضع للضرائب، فتعامل المبيعات التي تجرى على الانترنت كأنها نوع من الاتصالات<sup>(3)</sup>.

### ثانيا: موقف المشرع الجزائري

- لقد مر النظام الضريبي الجزائري بمراحل مختلفة استجابتا لمنطق الإصلاحات الاقتصادية في ظل الانتقال من آليات الاقتصاد الموجه والمخطط مركزيا إلى آليات السوق الحر ولم يتوقف التشريع الضريبي عند هذا الحد، فواجه النظام الضريبي الجزائري كغيره من الأنظمة الجبائية تحدي العولمة والتي تعد التجارة الالكترونية الصورة الحقيقية لها، فكانت إصلاحات جديدة تتوافق و تسهل على المكلفين بالضريبة التعامل بسهولة مع التزاماتهم اتجاه الإدارة الضريبية ومنها:
- إحداث موقع الكتروني للإدارة الضريبية<sup>(4)</sup>.
  - التزقيم الجبائي الالكتروني.
  - إرساء قواعد الفحص الضريبي الالكتروني: ويعكس هذا الإجراء الإستراتيجية الجديدة التي يسعى المشرع إلى تحقيقها وهي تكييف آليات الرقابة الجبائية على رهانات التجارة الالكترونية.
  - إحداث منظمة قيادة للرقابة الجبائية<sup>(5)</sup>.
  - نظام التصريح عن بعد (Teléclaration): هو إجراء يعبر عن التوجهات الجديدة لإدارة الجزائرية لإضفاء العصرية والرقمية على الإدارة العمومية بصفة عامة ولإدارة الضريبة بصفة خاصة.

(1) - حسن قيس عواد، مرجع سابق، ص 216.

(2) - التهامي طواهر محمد، وآخرون، مرجع سابق، ص 05.

(3) - طارق عبد العال حماد، مرجع سابق، ص 683.

(4) - La lettre de la DGI , *Simplification des démarches administratives vers une reforme des services publics*, Bulletin d information de la DGI , n°69/2013 , p .04 .

(5) - La lettre de la DGI, *le Contrôle fiscal: points d'étapes et orientations stratégiques*, Bulletin d information de la DGI n°64/2012 , p. 05.

كما قام المشرع الضريبي بسياسة تخفيض بعض المعدلات الضريبية في مجالات تكنولوجيا الإعلام والاتصال تحفيزا لانتشار التجارة الالكترونية، باعتبارها متطلبات مهمة ولكنها غير كافية لاحتضان التجارة الالكترونية والاستفادة منها ضريبيا، مثل ما نصت عليه المادة 75 من القانون 17-11 والمتضمن قانون المالية 2018 ومفادها "فرض ضريبة بنسبة 0,5% على الدخل السنوي الصافي لمشغلي الذين يحملون تصاريح الموردين للوصول إلى الانترنت"<sup>(1)</sup>.

وانطلاقا من هذه الإصلاحات ما هو موقف المشرع الضريبي الجزائري من الإيرادات التي مصدرها معاملات التجارة الالكترونية؟ بمعنى آخر هل معاملات التجارة الالكترونية تخضع للضريبة وفق التشريع الضريبي الجزائري؟ وهل يوجد تشريع ضريبي خاص لمعاملات التجارة الالكترونية؟ من خلال نص المادة 03 فقرة 03 من القانون رقم 18-05 المتعلق بالتجارة الالكترونية والتي مضمونها "تخضع كل المعاملات التي تتم عن طريق الاتصالات الالكترونية إلى الحقوق والرسوم التي ينص عليها التشريع والتنظيم المعمول بهما". يتبين من نص المادة أن المشرع الجزائري اخضع المعاملات الالكترونية إلى مختلف الرسوم والحقوق المعمول بها.

و من خلال استقراء هذه القوانين نجد نص المادة 282 مكرر 4 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة<sup>(2)</sup> الوارد نصها كالتالي "استثناء لأحكام المواد 282 مكرر إلى 282 مكرر 4 فان الأشخاص الطبيعيين مهما كانت وضعيتهم إزاء الفئات الأخرى من المداخل، الذين ينشطون في إطار دائرة توزيع السلع والخدمات عبر منصات رقمية أو باللجوء إلى البيع المباشر على الشبكة، يخضعون لاقتطاع من المصدر محرر من الضريبة بمعدل 5% بعنوان الضريبة الجزافية الوحيدة، يطبق على مبلغ الفاتورة مع احتساب كل الرسوم، ويطبق هذا الاقتطاع حسب الحالة من طرف مؤسسات إنتاج السلع والخدمات أو من طرف المؤسسات التي تنشط في مجال الشراء وإعادة البيع . كما يجب على المؤسسات المذكورة أعلاه أن تطبق هذا الاقتطاع من المصدر بالنسبة لأشخاص غير المسجلين لحد الآن لدى الإدارة الجبائية والذين يحققون عمليات إنتاج للسلع والخدمات أو المؤسسات الناشطة في الشراء وإعادة البيع.

(1)- القانون رقم 17-11 المؤرخ في 27 ديسمبر المتضمن قانون المالية لسنة 2018، الجريدة الرسمية: رقم 76 المؤرخة في 28 ديسمبر 2017.

(2)- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وزارة المالية المديرية العامة للضرائب، 2019 الجزائر، ص 65.

-المادة 282 مكرر 4 محدثة بموجب المادة 10 من قانون المالية لسنة 2019.

تتم إعادة صب هذا الاقتطاع من طرف المؤسسات في العشرين من الشهر الذي يلي الفوترة على الأكثر.

لا تطبق أحكام المادة 282 مكرر 3 على هذه الفئة من المكلفين بالضريبة".  
مضمنون المادة صريح، حيث تخضع المعاملات التجارية الالكترونية للضريبة، طبعاً هذا يفسر توجه المشرع الجزائري إلى الرأي الذي مفاده، تطبيق نصوص التشريع الضريبي الحالي على معاملات التجارة الالكترونية، دون الحاجة إلى إصدار تشريع ضريبي جديد، فيكفي تعديل النصوص، هذا التوجه أعلنته بعض الدول، إلا أن ذلك لم يسايره الإعلان في بدئ إصلاحات حقيقية في مجال التشريع الضريبي، كما سنتطرق إلى آلية الاقتطاع من المصدر كحل وإن كان نسبي لاستفادة من دخل التجارة الالكترونية في الفصل الثاني.

### الفرع الثاني: مقترحات التنظيم الضريبي للتجارة الالكترونية

باعتبار التجارة الالكترونية وليدة التطور التقني فلا بد الأخذ في الحسبان الجانب التقني لتغلب على مشاكل إخضاع التجارة الالكترونية للضريبة، وباعتبار التجارة الالكترونية ظاهرة وليدة التقدم التكنولوجي الذي لم يتوقف تطوره، وإيماناً بذلك، فبرزت أفكار لوضع أنظمة جبائية خاصة عن تلك المألوفة في القواعد العامة للقانون الضريبي (الفقرة 01) لكن هذه الحلول لم تلقى إجماع دولي لمخالفتها مبدأ العدالة (الضريبة على وحدات التعداد الالكتروني)، هذا من جهة، كما أجمعت معظم الدول في البحث والتفكير في إمكانية تطبيق القواعد الضريبية التقليدية على معاملات التجارة الالكترونية، وتعديلها لتواكب التعاملات الالكترونية (الفقرة 02).

### الفقرة 01: الأنظمة الجبائية الخاصة: مقترحات لا ترقى إلى حلول

في ظل التحول المتسارع نحو عالم الأعمال الالكترونية، واتساع الهوة بين الاقتصاديات التقليدية المؤسسة على تبادل السلع المادية، ونظراً للآليات الجبائية الدولية اليوم التي ليست قادرة على رصد الأرباح الناتجة عن نماذج الجديدة للاتصال مما أدى إلى سوء تقدير الإيرادات وتقييمها وإخضاعها، وأصبح التهرب الجبائي محتمل، توجه التفكير إلى ضرورة إنشاء ضرائب ورسوم نوعية، يمكن اللجوء إليها لمنع أو إيقاف ما يسمى (بنزيف الموارد المتحققة عبر التجارة الالكترونية) والذي لم يستطع اغلب الدول من السيطرة عليه<sup>(1)</sup>، ومنها الرسم على وحدات التعداد الالكتروني (Taxe sur les Bits)، (أولاً) بالإضافة إلى عدد من الرسوم (ثانياً).

(1) - حسن قبس عواد، مرجع سابق، ص 226.



## أولاً: ضريبة الوحدة الرقمية (Bit Tax)<sup>(1)</sup>

- طبيعته: يعرف هذا الرسم بأنه رسم يفرض على الانتقال الإلكتروني للمعلومات (انتقال رقمي) وهو لا يفرض إلا على المبادلات التي تتميز بخصائص الارتباط، ومن ثم فإن الحصص التليفزيونية والبث عبر الراديو والمحادثات التي تتم عبر خطوط الاتصال ليست معنية بهذا الرسم، ويمكن تقييم وحساب عدد وحدات التعداد الإلكتروني المستعملة من طرف جهاز الإعلام الآلي المربوط بشبكة الانترنت، بمعنى أن استهلاك عدد من البايت (Bit) يعتبر الوسيلة الوحيدة القادرة على قياس أهمية وحجم تحويل المعطيات وتبنى على أساسه الضريبة<sup>(2)</sup>، بمعنى أساس هذا الرسم يتم تحديده من خلال عدد وحدات التعداد الإلكتروني وليس على أساس تكلفة أو قيمة الاتصال في حد ذاته<sup>(3)</sup>.

- مبررات هذا الرسم: يجد مبرراته من الناحية الاقتصادية، في أن تكنولوجيا الاتصال قد أدت إلى نشوء قيمة مضافة غير مرئية والتي تضاف على قيمة التكنولوجيا وعلى المكاسب وذلك في شكل إنتاجية، كما يهدف إلى تجنب التآكل الضريبي، لأنه سيفرض على القيمة الحقيقية للصفقات المبرمة أي على حجم وحدات التعداد المحولة، التي لا يستطيع الرسم على القيمة المضافة بلوغها بسبب انه يفرض على القيمة الاقتصادية التي لا تعبر ولا تمثل القيمة الحقيقية للمعلومات المحولة لان سعر الاتصال محدد بوحدات زمنية ويتميز بكونه منخفض.

كما نجد مبرراته من الناحية الاجتماعية، حيث تستخدم عوائد هذه الضريبة من اجل تعويض المتضررين من مشكلات حقوق الملكية الفكرية، من نسخ وقرصنة كاملة لمصنفاتهم، فتكون عائدات هذا الرسم لتعويض المتضرر حتى لا يتردد في التعاون مع هذه الشبكات العالمية.

- الوعاء الضريبي: رسم البيت (Bit) عبارة عن نظام ضريبي يركز على كثافة تحويل المعلومات وفي هذا الإطار فان عدد البايت المستعمل يمثل الوسيلة التي تترجم أهمية تحويل المعلومات، حيث تكون على شكل معلومات مشفرة عن طريق أرقام بالنظام الثنائي حيث أن هذا النظام من الترميز لا يقبل إلا الصفر والواحد (0-1) هذه الأرقام تسمى البايت، والذي يختلف عن الثنائي الرقمي، إن

---

(1) -يرجع أصل هذا الرسم إلى النداء الذي أطلقه Arthur Cordell و Thomas Ide بنادي روما سنة 1994، تحت عنوان "بناء المجتمع الأوروبي وضمان الإعلام للجميع"، ثم ذكر هذا الرسم بعد ذلك في التقرير الأول المعد من طرف مجموعة من الخبراء والذي يتناول المحاور الاجتماعية والمجتمعية في 1996 تحت عنوان "بناء المجتمع الأوروبي وضمان الإعلام للجميع"، وكان اقتراح فرض هذا الرسم مرتبط بالمعايينة الاقتصادية والاجتماعية والتي لاحظت أن التطور الذي عرفته التكنولوجيات الجديدة قد دشنت عهد اقتصادي جديد أساسه الأتمتة (automatisation) ، حيث تم الانتقال من الاقتصاد الصناعي إلى اقتصاد الخدمات.

(2)-BILOUN Jean- Louis, *La fiscalité du numérique*, Litec, Paris, 1998, p.08.

(3) - إبراهيم كمال الشوابكه، مرجع سابق، ص524.

البيانات المشار إليها تحول إلى الأوكتي حيث أن كل أوكتي يضم 08 بايت وكل أوكتي يمثل حرف (حرف رقمي).

كما نوضح أن الرسم على أساس عدد الأوكتي ليس له علاقة بالرسم على القيمة المضافة، لأن الرسم على القيمة المضافة (TVA) على ربط هاتفي أو ربط بالانترنت لا يمكن أن يؤسس إلا على أساس سعر المكالمات (الاتصال) والتي ترتبط بالزمن المستغرق والمسافة بين المتصلين، فالرسم على القيمة المضافة لا يمكن ربطه بأهمية القيمة الحقيقية للاتصال التي يصعب تحديدها<sup>(1)</sup>.

-معدل الرسم: اقترح لفرض هذا الرسم معدل قدره 1% ميغا بيت (1% Mégabit) أي 0,000001% من وحدة التعداد (Bit).

-تحصيل ضريبة الوحدة الرقمية: يتم جمع وتحصيل حجم تدفق البيانات، من خلال وسطاء، مثل الاعتماد على موردي خدمات الانترنت الذين يقوموا بتحصيلها وتحويلها إلى الإدارة الضريبية المعنية<sup>(2)</sup>.

وقد اقترح البعض استخدام حصيلة هذه الضريبة في إنشاء صندوق تنمية عالمي على أن توزع حصيلتها بين الدول المختلفة<sup>(3)</sup>.

-عيوب الرسم على وحدات التعداد الالكتروني: إن الاعتماد على وحدات التعداد الالكتروني لتقدير حجم الصفقات قد لا يعطي نتائج دقيقة لأن الخدمة أو السلعة المحولة عبر شبكة الانترنت قد لا تستهلك إلا القليل من هذه الوحدات في الوقت التي تكون قيمة هذه السلعة أو الخدمة ذات قيمة كبيرة<sup>(4)</sup>، إضافة إلى أنها ضريبة لا تأخذ في الحسبان قيمة السلعة، فإن قياس القيمة المضافة التي تنتج عن الوصول للانترنت أمر معقد، لذلك تواجه هذه الضريبة عقبات فنية تتمثل في تجهيز نقاط الوصول للانترنت بأدوات تكنولوجية لقياس بث المعلومات، ولا شك أن هذا سيتطلب استثمارات إضافية من أجل اقتناء وصيانة وبرامج امن، وهذه الأعباء المالية بصفة عامة تفقد الجدوى من هذا الرسم<sup>(5)</sup>، أي ما ينفق في تحصيل الرسم يتعدى حصيلته ويسمى هذا، الإخلال بقاعدة الاقتصاد في النفقات.

(1) - HUET Frédéric, op.cit,p.114.

(2) - NURAN Kerimov , *Current problems of international taxation of electronic commerce* , Master Thesis ,The University of Georgia , 2002 , p.59.

(3) -صالح صابر يونس، الضريبة على المبيعات على السلع والخدمات التي تتم عبر التجارة الالكترونية، الإدارة المالية الجمعية المصرية للإدارة المالية، المجلد 39 العدد 03-2010، ص 61.

(4) - إبراهيم كمال الشوابكة، مرجع سابق، ص 524.

(5) - رضوان رأفت، وآخرون، الضرائب في عالم الأعمال الالكترونية، مرجع سابق، ص 26.

## ثانيا: مختلف الرسوم الخاصة المقترحة

### أ- الرسم على البريد الإلكتروني ( E- mail )

تجسد هذا الرسم بموجب تقرير صادر عن برنامج الأمم المتحدة للتنمية (PNUD)، يقترح إنشاء ضريبة على البريد الإلكتروني بهدف إيجاد نوع من التوازن بين البلدان الغنية والفقيرة، وتبدأ هذه الفكرة من المعاينة التي خلصت إلى أن استعمال الانترنت يقتصر على فئة تمثل الأقلية وتتواجد شكل كبير في البلدان المتقدمة ويقترح هذا التقرير معدل مخفض لهذا الرسم لا يتعدى 0,01 دولار على كل مئة رسالة مرسلة عن طريق البريد الإلكتروني وتستعمل إيراداته لتمويل عمليات الربط بشبكات الانترنت في البلدان التي تفتقر إلى هذا النوع من الخدمة<sup>(1)</sup>.

-تقييم الرسم على البريد الإلكتروني: من الجانب التقني هذا الرسم لا يطرح صعوبات مثلما نجدها في ضريبة الوحدة الرقمية، إلا أن بعض المؤسسات تزود بعناوين الكترونية مجانا، وتطبيق هذا الرسم سيؤثر على هذه الخدمات، كما يخلق هذا الرسم أعباء إضافية يجلب من جبايته أمر غير مجدي<sup>(2)</sup>.

### ب\_ فرض الضريبة على الشركات التي تقدم خدمة الانترنت

مضمونها هو إمكانية فرض ضريبة على المستهلك من خلال الشركات التي تقدم خدمة الانترنت، أي أن هذه الشركات تقوم بإعداد محاسبة لعملائها تشمل المعاملات التي قاموا بها عبر شبكة الانترنت، ويتم فرض ضريبة على قيمة الصفقة المبرمة، ثم تقوم هذه الشركات بتحصيل الضرائب وتحويلها إلى إدارة الضرائب<sup>(3)</sup>، معناه تلعب الشركة دور الوسيط القانوني المكلف بتحصيل الضريبة لصالح إدارة الضرائب.

تعرضت هذه الضريبة إلى انتقادات منها صعوبة تتبع المعاملات التجارية الالكترونية لعملاء الشركات التي تقدم خدمة الانترنت، بالإضافة إلى تعارض تطبيق هذه الضريبة مع القوانين التي تتضمن سرية المعاملات، كما يؤدي فرضها إلى زيادة الأعباء الجبائية التي يتحملها المستهلك الأمر الذي سيعيق تطور التجارة الالكترونية<sup>(4)</sup>.

### ج-فرض رسم على التجهيزات الالكترونية

(1)-HUET Frédéric, op.cit , p.116.

(2) - BILOUN Jean- Louis, op.cit, p.38.

(3) - علي عزوز، وآخرون، مرجع سابق، ص06.

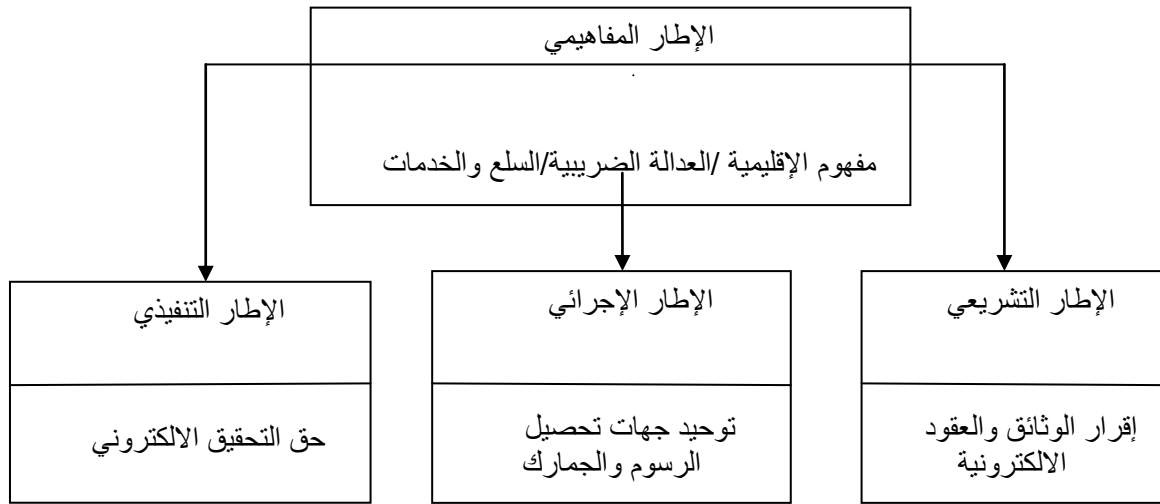
(4) - حراق مصباح، تكييف النظام الجبائي والجمركي الجزائري مع السياسات الاقتصادية الجديدة على ضوء موجات التحول الداخلية والخارجية، رسالة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة الجزائر 2010-03-2011، ص267.

مضمون هذه الفكرة هو أن يتم فرض رسوم على التجهيزات الالكترونية التي تتيح لأشخاص الولوج إلى شبكة الانترنت واستخدامها في ممارسة تجارتهم، حيث أن ما يميز هذا الرسم، انه يضيق من مساحة تهرب الأفراد والمؤسسات، وذلك لأنه يعتمد بالأساس على الرابطة المادية التي تتجسد في ربط المستخدم بالانترنت، فهذه المستلزمات لها كيان مادي يسهل عملية ضبطها<sup>(1)</sup>.

### الفقرة 02: تطبيق وتكييف القواعد الضريبية السارية

لم يكن هناك إجماع على المستوى الدولي للرسوم والضرائب المقترح فرضها على التجارة الالكترونية، خاصة الرسم على وحدات التعداد الالكتروني، بسبب عيوبها، وعدم توفر المتطلبات التقنية والبشرية الملائمة<sup>(2)</sup>، لذا برز اتجاه وهو السائد حاليا يستند إلى أن الضرائب المطبقة فعلا على التجارة التقليدية والمستقرة معايرها وأنظمة تطبيقها وتحصيلها، هي من يجب أن تفرض على التجارة الالكترونية بدلا من إنشاء أنواع جديدة من الضرائب، ويؤسس هذا الاتجاه لنظام جبائي يبنى على مبادئ السياسة الجبائية السائدة، مع ضرورة تعديلها، ويتم ذلك على مستويات مختلفة<sup>(3)</sup>.

### الشكل رقم 03: الإطار العام المقترح لتطبيق الضرائب على المعاملات الالكترونية



**المصدر:** إسماعيل عيسى، القانون الجبائي الدولي، مذكرة ماجستير حقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة سعد دحلب البليدة، 2004، ص124.

<sup>(1)</sup>-HUET Frédéric, op.cit , p .116.

<sup>(2)</sup>-KAKOTOMALALA Zoniaïna Fitahiana, *Etude sur la fiscalité du commerce électronique:enjeux et perspectives*, Mémoire de fin d'études, Ecole Nationale d'administration de Madagascar, 2012, p.58.

<sup>(3)</sup>-يتم تحليل هذه المستويات بشكل تفصيلي في الفصل الثاني من هذا البحث.

## أولاً: تعديل المفاهيم الجبائية

إن التطور التكنولوجي الذي مس مختلف الميادين وخصوصا المجال الاقتصادي افرز أسلوبا جديدا لممارسة التجارة (التجارة الالكترونية)، لم يكن مألوفا مسبقا، ونتيجة ذلك أصبحت آليات النظام الضريبي التقليدية لا تشملها، وعلى هذا الأساس يجب إعادة النظر في العديد من المبادئ والمفاهيم وجعلها ملائمة مع ما أفرزته التجارة الالكترونية من تحديات، ونبرز هذه المفاهيم فيما يلي :

- مفهوم مبدأ الإقليمية: يعني هذا المبدأ أن النشاطات الاقتصادية الممارسة فوق إقليم الدولة يخول لها ممارسة السيادة الضريبية عليه، وذلك بفرض ضرائب على هذه النشاطات، لكن بظهور التجارة الالكترونية والتي يغلب عليها الطابع الافتراضي (الغير مادي) جعلت هذا المبدأ قاصر وعليه يتعين توسيع مفهوم هذا المبدأ ليشمل النشاط التجاري الذي يتم عبر شبكات الاتصال الدولية الذي يتخطى المجال الإقليمي للدولة<sup>(1)</sup>.

- مبدأ العدالة: تعتبر العدالة الضريبية من القواعد الأساسية للضريبة، لذا حاولت جميع النظم الضريبية في الدول المختلفة إلى الأخذ بها ومراعاتها عند سن وتشريع القوانين الضريبية، غير أن ظهور التجارة الالكترونية والتي تتجاوز الحدود الإقليمية لممارستها، يتطلب تثبيت البعد العالمي لمبدأ العدالة الضريبية من اجل ضمان عدم وجود اختلال في أسعار السلع والخدمات نتيجة الطريقة التي يتم تسليمها بها<sup>(2)</sup>.

- مفهوم السلع والخدمات: مع ظهور التجارة الالكترونية برز نوع آخر من السلع والخدمات بجانب السلع المادية المعروفة، ويعود الفضل في ظهورها إلى تطور تكنولوجيا الإعلام والاتصال والذي افرز ما يسمى بالسلع الرقمية، وبناء على ذلك لا بد من إعادة صياغة مفاهيم السلع والخدمات بما لا يفرق بين نشاط تجاري ونشاط تجاري آخر بناء على نوع السلعة المتداولة حيث يمكن تغيير بعض أشكال السلع من الصورة المادية إلى الصورة الرقمية مثل تقديم استشارة أو صور على دعامة مادية أو نفس الخدمة يستفاد منها على الخط<sup>(3)</sup>.

---

(1) -مصباح حراق، تكييف النظام الجبائي والجمركي الجزائري مع السياسات الاقتصادية الجديدة على ضوء موجات التحول الداخلية والخارجية، مرجع سابق، ص 270.

(2) -مصباح حراق، المعالجة الجبائية للتجارة الالكترونية، مرجع سابق، ص 11.

(3) - علي عزوز، وآخرون، مرجع سابق، ص 09.

## ثانياً: تعديل التشريعي

بما أن أنشطة التجارة الالكترونية لا تتوافق مع مقتضيات الأنشطة التقليدية والتي أعدت لها خصيصاً مختلف التشريعات الضريبية المنظمة لها، وفي إطار مجابهة التحديات التي تفرضها أنشطة التجارة الالكترونية من الناحية الضريبية نرى بضرورة إعادة صياغة تشريعات تتميز بالمرونة<sup>(1)</sup>، لتكون قادرة على تنظيم كافة القضايا المرتبطة بممارسة هذه التجارة وذلك على النحو التالي:

-إقرار التعاقد الالكتروني: وذلك أن التطور المستقبلي للتجارة الالكترونية يقتضي توفر بيئة قانونية تسهل وتعترف بالعمليات الالكترونية، وتكون قادرة على تنظيم العقود الالكترونية من حيث الشروط الواجب توفرها في العقد، وبذلك تشكل هذه البيئة القانونية مرجعاً كاملاً للتحقيق الالكتروني في الإثبات<sup>(2)</sup>.

-إقرار التوقيعات الالكترونية: إن انتشار التجارة الالكترونية وممارستها ضمن فضاء غير مادي اوجد استخدام التوقيعات الالكترونية الأمر الذي يتطلب وجود نصوص تشريعية تقر بهذه التوقيعات وتعمل على معالجة كافة المواضيع المتعلقة بها من تزوير وإثبات وغيرها<sup>(3)</sup>.

## ثالثاً: تعديل الإطار الإجرائي

من المعروف أن الدولة تقسم الأنشطة المرتبطة بتحصيل الرسوم والضرائب بين عدة جهات، من الإدارة الضريبية والمصالح الجمركية، إلا أن تشابك الأنشطة المختلفة أدى إلى الاتجاه نحو توكيل بعض أنشطة قطاع معين لقوم بها قطاع آخر، وقد نجد على سبيل المثال مصلحة الجمارك تقوم بتحصيل ضريبة القيمة المضافة على الواردات من المستوردين عند نقطة الفحص الجمركي ويعتبر تقدير مصلحة الجمارك نهائياً، وتعتبر هي صاحبة الاختصاص والولاية والتحصيل، علماً بأن ما يتم تحصيله يحول إلى دائرة ضريبة القيمة المضافة.

ومع دخول التجارة الالكترونية وما تفرزه من السلع وخدمات غير مادية وإمكانية نفاذها دون العبور على المنافذ الجمركية، فإننا نكون أمام احد الحلول الجمركية التالية:

- إما إعفاء هذه السلع من الضرائب الجمركية، وهو ما يخل بمبدأ العدالة الضريبية، كون هذه السلع

(1) -يوسف قاشي، واقع النظام الضريبي الجزائري وسبل تفعيله، أطروحة دكتوراه علوم اقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوقرة بومرداس، 2014-2015، ص 291.

(2) - عياد محمود الصديق، تطور تشريع التجارة الالكترونية، مؤسسة القدس، القاهرة، 2001، ص 105.

(3) -رضوان رأفت وآخرون، الضرائب في عالم الأعمال الالكترونية، مرجع سابق، ص 28.

قد يتم تحميلها على دعائم مادية ويتم شرائها وتخضع لرسوم الجمركية حين عبورها إقليم الدولة<sup>(1)</sup>.  
- أو أن يتم فرض الضرائب الجمركية عليها عند قيام الدوائر الضريبية بالمراجعة السنوية لحسابات الشركات والمؤسسات التجارية، ويتم بناء على هذه المراجعة تحصيل الرسوم الجمركية على هذه المنتجات المستوردة لصالح مصلحة الضرائب.

إلا أن الاتجاه الأنسب، قد يكون في توحيد الجهود من أجل إيجاد آليات جديدة لإخضاع المنتجات الرقمية للضريبة، وكذا توحيد الجهات التي تقوم بتحصيل الضريبة وتكامل أعمالها في مراحل مختلفة وذلك لضمان الحصول على الإيرادات وتحقيق العدالة الضريبية، بغض النظر عن المصلحة التي يتم فيها تحصيل الضرائب<sup>(2)</sup>.

#### رابعاً: تعديل الإطار التنفيذي

اعتمد النظام الجبائي في التجارة التقليدية على قيام أعوان مأموري الضرائب بمراجعة القيود الدفترية وحسابات المؤسسات والشركات على الوثائق الأصلية (الفواتير الورقية) لتأكد من صحة ما ورد فيها، لكن عملية التحول إلى نظم القيد الإلكتروني والعقود الإلكترونية في التجارة الإلكترونية، يوجب اقتراح نظام للتحقق الإلكتروني يكون قادر على تبادل الرسائل الإلكترونية بين الشركة تحت الفحص الضريبي، والشركات التي تعاملت معها بيعة وشراء، وذلك لكون التعامل بين طرفا الصفقة التجارية تم بصورة الكترونية، حيث يكون لأحد أطراف الصفقة الرغبة في إثبات التعامل سواء بالقيمة الأساسية أعلى بينما لجأ الطرف الآخر إلى قيده بقيمته الأصلية أو بقيمة أقل، مما يشكل نظاماً رقمياً متكاملًا.

تتم عملية التحقق الإلكتروني وفقاً للخطوات التالية:

- إن القيد الإلكتروني الموجود لدى طرفا الصفقة ويمكن التحقق منه بإرسال رسالة الكترونية من طرف الجهة تحت الفحص بمعرفة وجود مأمور الضرائب، بحيث يتم الرد عليها من قبل الطرف الآخر من الصفقة ويتطلب ذلك وجود ما يسمى حق التحقق الإلكتروني، ويمكن برمجته بطريقة آلية بصورة تحقق عدم تحمل الجهة الأخرى أي أعباء إدارية للرد (الرسالة تكون من حاسب إلى حاسب آخر)<sup>(3)</sup>.  
- يقوم مأمور الضرائب بمراجعة العقود الإلكترونية باستخدام نظم مراجعة حديثة ومتطورة تمكن مأمور الضرائب في حالة الشك بصحة احد العقود بان تقوم بالضغط على زر خاص لإرسال الرسالة

(1) - وصاف سعيدي، يحيضة سمالي، نحو تصور واضح للمعالجة الضريبية للمعاملات الإلكترونية، الملتقى الدولي للتجارة الإلكترونية، ورقلة، الجزائر، 15-16-17 مارس 2004، ص 13.

(2) - إسماعيل عيسى، مرجع سابق، ص 127.

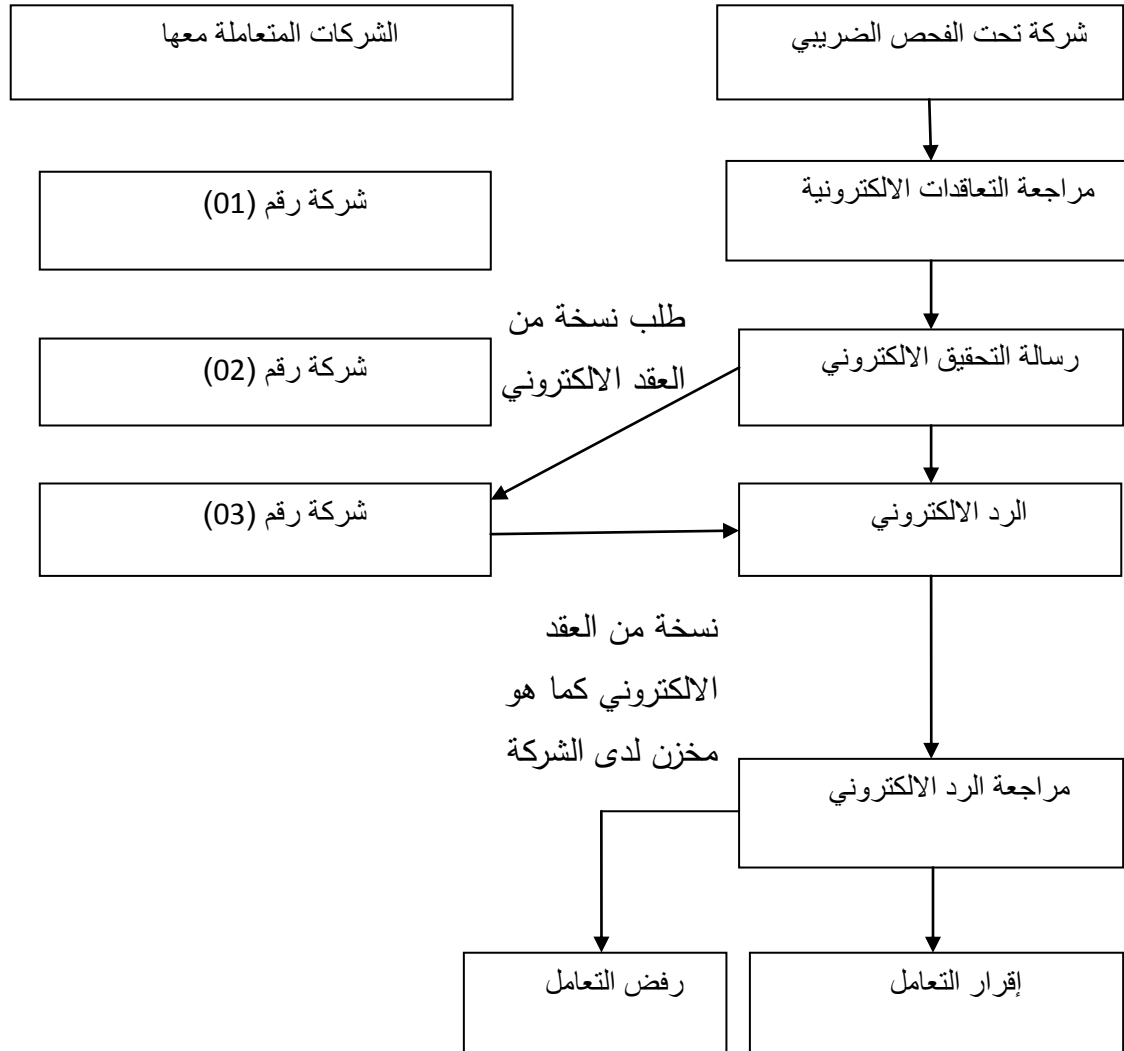
(3) - وصاف سعيدي، يحيضة سمالي، مرجع سابق، ص 13.

إلى الشركة التي تم التعامل معها والمسجل اسمها في العقد الإلكتروني وتتضمن هذه الرسالة طلب إرسال نسخة من العقد كما هو مخزن لدى الشركة المتعامل معها.

- تقوم الشركة المتعامل معها بالرد بإرسال رسالة الكترونية تتضمن نسخة من صورة العقد كما هي مسجلة لدى الشركة، ويتم المقارنة بين العقدين، وبناء عليها يمكن قبول أو رفض المعاملة<sup>(1)</sup>.

والشكل التالي يوضح الإطار الخاص بالتحقيق الإلكتروني :

الشكل رقم 04:الإطار الخاص بنظام التحقيق الإلكتروني



المصدر:صالح مرزوقة، التجارة الإلكترونية وإشكالية إخضاعها للضرائب (التحديات المستقبلية للسياسة الجبائية )، مجلة العلوم الإنسانية، عدد 23-2005 جامعة منتوري قسنطينة، ص178.

(1) - رضوان رأفت وآخرون، الضرائب في عالم الأعمال الإلكترونية، مرجع سابق، ص29.



## خاتمة الفصل الأول

علاقة التجارة الالكترونية بالنظم القانونية على وجه عام والنظام الضريبي على وجه الخصوص يخلق فرص-تحديات-ومشاكل.

لاحظنا مما سبق أن الأنظمة الضريبية وضعت في سياق تقليدي لتحكم أنشطة التجارة العادية، لكن التجارة الالكترونية عبارة عن مجال حديث يتميز بخصوصيات غير مألوفة في التجارة العادية، يستلزم التعامل معه بمرونة وبآلية عمل مختلفة، وبالتالي ينشأ عن هذا التباين إشكاليات تحيط بالأنظمة الضريبية التقليدية والتي لا زالت تسير على مبادئ تقليدية في التحاسب والتنظيم الضريبي، فمعظم الدول النامية التي مازالت تتبنى الأنظمة الضريبية التقليدية، لم تواجه حتى الآن مخاوف كبيرة حول كيفية تأثير نمو التجارة الالكترونية على تحصيل الضريبي، وهذا من خلال المبادرات المحصورة لبعض الدول من تنظيم هذا النوع من التجارة من جوانب قانونية ضيقة، ويكاد الجانب التنظيمي لضرائب يختفي كليا من هذه المبادرات، لكن في نهاية المطاف سوف تحتاج إلى مواجهة هذا المشكل باعتباره ضرورة حتمية وليس اختيار، والبحث عن حلول وتكييف الأنظمة الضريبية الحالية بحيث تكون قادرة على مواكبة هذه التغيرات في بيئة الأعمال الالكترونية، إذ نجد العديد من الدول قامت بإخضاع معاملات التجارة الالكترونية للضرائب ولكنها لم تتخذ من الإجراءات العملية ما يكفل تطبيق النظم الضريبية على إيرادات التجارة الالكترونية، مما أثار مشكلة عملية وهذا ما يتم دراسته في الفصل الثاني.

## الفصل الثاني

تطبيق الضرائب على التجارة الالكترونية: من يخضع  
للضريبة وأين؟

إن الاطلاع على واقع التجارة الالكترونية نجدها في تطور مستمر ومتسارع، وقد بدأ العمل بها يتوسع في جمع دول العالم، الأمر الذي جعل الدول تبحث عن الإشكالات التي تثيرها، والبحث عن الحلول المناسبة لها، وأمام هذه المساعي واجهت الإدارة الضريبية تحدي مفاده ماذا نخضع ؟ أي مشكلة الحصر الضريبي، حيث تبرز هذه المشكلة أن جزءا كبير من التجارة الالكترونية يعتبر غير ملموس، مثل تقديم الاستشارات المالية والمحاسبية والقانونية وغيرها من المنتجات الرقمية، عبر منصات لا تعتبر منشأ حسب القواعد الضريبية الحالية، مما تطلب التفرة بين السلع والخدمات الناتجة عن التعاملات الالكترونية.

كما تثير التجارة الالكترونية إشكال آخر، كيف نخضع تعاملاتها للضرائب؟ أي مشكل أساليب الفحص والتحصيل الضريبي، حيث تثير العديد من الإشكالات ذات التأثير السلبي على قدرة الدول في تحصيل الضرائب المختلفة المعمول بها في كل دولة، وزاد في اتساع المجال الخالي من الضرائب، استعمال الوسائل الالكترونية، الذي شجع الكثير من المتعاملين في المجال الالكتروني إلى فتح سبل جديدة لإمكانية التهرب الضريبي.

لذا تتمحور مناقشتنا لهذا الفصل، على دراسة التنظيم الفني لضرائب التجارة الالكترونية(المبحث الأول)، أي تحديد الأوعية التي تطرحها هذه التجارة، وفرض الضريبة عليها من خلال الضرائب المباشرة والضرائب غير مباشرة، كما نبين أساليب الفحص والتحصيل الضريبي للتجارة الالكترونية وأسباب قصور هذه الأساليب.

ونتطرق إلى ما يثار من تهرب وازدواج ضريبيين، عند تطبيق هذه الضرائب، ونبين طرق التعاون والتنسيق الدولي لمحاولة تذليل هذه العقبات(المبحث الثاني).

## المبحث الأول: التنظيم الفني لضرائب التجارة الإلكترونية

إن التطور الحديث لمفهوم الدولة، وتشعب مكونات أشخاص المجتمع الضريبي، أصبح يحتم على واضعي النظام الضريبي ضرورة الاهتمام بالتنظيم الفني للضريبة، وذلك بدءاً من تحدد الوعاء الضريبي إلى تحصيلها.

إن التنظيم الفني للضريبة يتأثر بطبيعة النظام الاقتصادي للدولة، فالإجراءات والطرق التي يتم اختيارها يجب أن لا تخرج عن أهداف السياسة الضريبية والاقتصادية للدولة.

فتحديد الوعاء الضريبي، أي الموضوع الذي تفرض عليه الضريبة، فقد يكون شخصاً أو مالا أو عملاً<sup>(1)</sup>، وفي هذا المجال سنحدد الوعاء الضريبي على التجارة الإلكترونية، وفي إطار تحديد هذا الوعاء يجب التعرف على كيفية حصول الدولة على إيراداتها من الضرائب، من بين البدائل المتاحة أمامها ضمن الأنواع المختلفة للضريبة، وتحديد الوعاء يقوم عادة على أسلوبين، هما التحديد الكيفي والتحديد الكمي للوعاء<sup>(2)</sup>.

فأسلوب التحديد الكيفي، يتم من خلاله المفاضلة بين الأنواع الممكنة والمتاحة من أنواع الضرائب، ونقتصر في دراستنا على الضرائب المباشرة، والضرائب غير مباشرة على التجارة الإلكترونية، بحيث يعد هذا التقسيم الأكثر شيوعاً وأهمية (المطلب الأول)، ويتاح للسلطة الضريبة المفاضلة بين هذين النوعين عند تحديد الوعاء<sup>(3)</sup>، أما الطريق الكمي، هو ما يتاح لإدارة الضريبة من طرق مباشرة (إقرار المكلف) أو غير مباشرة.

بعد القيام بعملية تحديد الوعاء، وتحديد السعر، تبقى المرحلة الأخيرة، وهي تحصيل قيمة الضريبة (المطلب الثاني)، وهنا نقيم طريقة الاقتطاع من المصدر، كآلية لتحصيل الضريبة المفروضة على المعاملات الإلكترونية.

(1) - عبد الغفور إبراهيم احمد، مبادئ الاقتصاد والمالية العامة، دار زهران للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص 241.

(2) - محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الخامسة، الجزائر، 2012، ص 284.

(3) - يقوم النظام الجبائي الجزائري على تفضيل الضرائب غير مباشرة بأنواعها، والمفروضة على الاستهلاك أساساً عوض الضرائب المباشرة المبنية على الدخل، ويرجع اختيار الدولة للضرائب غير مباشرة لأسباب مختلفة: انظر بشير يلس شاوش، مرجع سابق، ص 38-39.

## المطلب الأول: تحديد وعاء الضريبة على التجارة الالكترونية

من خلال هذا المطلب، نقوم بدراسة تطبيق الضرائب على التجارة الالكترونية، ويقتضي منا هذا تناول القواعد الأساسية لضريبة الدخل، وهي قاعدة الإقامة، ومصدر الدخل، والمنشأة الثابتة، وكيفية تطبيق هذه القواعد على الأنشطة الالكترونية، خصوصا وأنها تتم بالطرق التقنية، والتي تختلف عن الطرق العادية ونبين أهم الصعوبات المطروحة (الفرع الأول)، ونعرج على تناول تطبيقات الضرائب غير المباشرة على التجارة الالكترونية، وأهمها الضريبة على القيمة المضافة TVA، (الفرع الثاني).

### الفرع الأول: فرض الضرائب المباشرة على التجارة الالكترونية

الضرائب المباشرة، هي إحدى أشكال الجباية التي تشغل حيزا هاما، فالضريبة المباشرة هي اقتطاع نهائي على عاتق الشخص الذي يدفعها، وتكمن تقنياتها في الاقتطاع من المادة الخاضعة للضريبة المتكونة من مداخيل أو أرباح.

ويقصد كذلك بالضرائب المباشرة، أن تفرض ضريبة على وجود الثروة، ( الدخل أو رأس المال) تحت يد الممول، فهي ضريبة يتحملها المكلف لوحده ومباشرة، فلا يمكن نقل عبئها الضريبي لشخص أو طرف آخر<sup>(1)</sup>.

وتعرف أيضا "هي الضرائب التي يتحملها المكلف مباشرة، ولا يستطيع نقل عبئها إلى شخص آخر بأي حال، فمثلا ضريبة الدخل سواء كانت على الأشخاص كما هو الحال بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)، أم على الشركات كما هو الحال بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات (IBS) يتحملونها مباشرة دون استطاعتهم نقل العبء إلى غيرهم"<sup>(2)</sup>.

مما تقدم، تتشكل الجباية المباشرة غالبا في الأنظمة الضريبية المختلفة، من نوعين، الأول يتعلق بمداخيل الأشخاص الطبيعية (الضريبة على الدخل الإجمالي)، والثانية تتعلق بأرباح الأشخاص المعنوية مثل (الضريبة على أرباح الشركات)، سنتطرق في هذا الفصل لدراسة الضريبة على أرباح الشركات في نطاقها الدولي، أي فيما يتعلق بفرضها على الشركات التي تمارس أعمالها على نطاق أكثر من دولة، فالضريبة على الأرباح، كانت محل دراسات وتعاون دولي كبير فيما يتعلق بكيفية تطبيقها على النشاطات الممتدة لأكثر من دولة، ومن نتائج هذا التعاون، اقتراح حلول عادلة استقرت معظم الدول على الأخذ بها و إن كانت غير كافية، فمزال النظام الضريبي الدولي يعاني مشكل التهرب والازدواج الضريبي والغش الضريبي.

(1)- أحمد و شان، متطلبات تكييف النظام الضريبي الجزائري في ظل تحديات التجارة الالكترونية، أطروحة دكتوراه علوم اقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، 2016-2017، ص 09.

(2) - حميد بوزيدة، مرجع سابق، ص 21.

لقد تأسست هذه الحلول والمبادئ وفق المعاملات التجارية الدولية العادية، فالهدف منها إيجاد حلول لتوزيع الصلاحيات بين الدول، بغية القضاء على الازدواج الضريبي الدولي، وان كانت حلول مناسبة فهل يمكن تطبيقها على المعاملات الالكترونية؟

ولعل من أهم المشاكل التي تثيرها الضريبة على الدخل الناتج من التجارة الالكترونية، مشكلة تحديد السيادة الضريبية للدولة في ظل التجارة الالكترونية(الفقرة 01)، أي تحديد الدولة التي لها الحق في فرض الضريبة على الدخل الناتج من التجارة الالكترونية، هل هي الدولة التي يقم فيها المكلف الذي يحصل على هذا الدخل؟ أو الدولة التي تعد مصدر للدخل؟ وهل يمكن الاعتماد على القواعد المطبقة حاليا في الاتفاقيات الضريبية لتجنب الازدواج الضريبي الدولي في مجال التجارة الالكترونية؟ ما هي الوسائل التي يمكن الأخذ بها لتحديد المكلف أو الدخل الخاضع للضريبة؟ كل هذه الإشكالات ناتجة عن مبدأ السيادة الضريبية في القانون الضريبي الدولي، المبنية على أساس الإقليمية، أي احترام المجال السيادي للدولة<sup>(1)</sup>، لكن التجارة الالكترونية كما رأينا، تتجاهل حدود الدولة، كما يستند القانون الضريبي الدولي على المعيار المادي لتحديد المنشأة الثابتة، وهو معيار لا يتناسب مع الواقع الافتراضي للتجارة الالكترونية<sup>(2)</sup>، لذا بذلت جهود للبحث عن بدائل أخرى لتحديد السيادة الضريبية للتجارة الالكترونية، كما نعرض على تحديد الدخل الخاضع للضريبة(الفقرة 02).

#### **الفقرة 01: السيادة الضريبية والتجارة الالكترونية: مجال خال من الضرائب**

يقصد بالسيادة الضريبية<sup>(3)</sup>، حق كل دولة ذات سيادة في فرض الضريبة على الأشخاص والأموال الواقعة في حيزها الإقليمي، ولها أن تمد نطاق هذا الحق ليشمل الأشخاص والأموال التابعين لها والموجودين خارج حدودها الإقليمية<sup>(4)</sup>.

كما يقصد بالسيادة الضريبية<sup>(5)</sup> للدولة، سلطتها في وضع نظام ضريبي في إطار تشريعي أو

<sup>(1)</sup>-KRUGER Hervé , *La fiscalité d'internet et du commerce électronique* , Revue français de comptabilité , n° 445,2011 , p. 30.

<sup>(2)</sup> -LE GALL Jean-Pierre ,*Internet :cyber fiscalité ou cyber paradis fiscal* ,JCP E,n°5,29 janvier 1998,p.165.

<sup>(3)</sup>-لم يعد مبدأ السيادة ذلك المصطلح الذي يقتصر على الأبعاد السياسية فقط، بل تعدها ليشمل بعدا تقنيا جديدا يضاف إلى معناه الأصلي المتعارف عليه، وبدا ذلك واضحا من خلال سعي الدول إلى الحصول على أسماء النطاقات الخاصة بها على شبكة الانترنت.

<sup>(4)</sup> -رمضان صديق، مرجع سابق، ص255.

<sup>(5)</sup>-هناك فرق بين السيادة الضريبة للدولة وسيادتها السياسية، إذ يمكن لدولة ما أن تتمتع بسيادتها الضريبية حتى ولو كانت فاقدة لسيادتها السياسية، ولكن غالبا ما تفرق السيادة الضريبية للدولة بسيادتها السياسية، بمعنى أن أي دولة مستقلة تسن تشريعاتها الضريبية الخاصة بها، وفقا لمصالحها وأهدافها، ثم تطبق هذا التشريع داخل إقليمها .انظر :

TIXIER Gilbert, GEST Guy, *Droit fiscal international*, PUF, Paris, 1985, p. 05.

قانوني، على أن يكون هذا النظام مستقلا عن جميع الأنظمة التي يمكن أن تتنافسها<sup>(1)</sup>. إن هذا المفهوم للسيادة الضريبية، قابله انتشار واسع في نشاطات الشركات والأفراد على المستوى الدولي، وأدى ذلك إلى نزاعات بين الدول، من أجل من له الحق في فرض الضرائب على الأرباح التي كانت الدولة مصدرها؟ أو لأن هذه الشركات (الشركات المتعددة الجنسيات) مقيمة على إقليمها؟ من خلال استقراء التشريعات الداخلية لدول، نجدها تستقر على مبدئين أساسيين لتحديد سيادتها الضريبية، هما مبدأ الإقامة (عالمية الإيراد)، ومبدأ الإقليمية (مصدر الدخل)، وان كانت هذه المبادئ مستقرة نوعا ما على التجارة الدولية العادية، فهل تكفي كأساس لفرض الضرائب على المعاملات الالكترونية؟

نعالج إشكال تحديد السيادة الضريبية وفقا لاتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي (أولا)، ونبين السيادة الضريبية وفقا للتشريعات الداخلية للدول (ثانيا)، ونبين القصور في هذا المجال.

### أولا: السيادة الضريبية في اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي CPDI

تواجه التجارة الالكترونية عائق السيادة الضريبية، التي أدى تداخل مفاهيمها واستخدامها لازدواج الضريبي، وهذا ما يحد من نشاط التجارة الالكترونية، لذا كان الاهتمام الدولي مهتم بالقضاء والحد من ظاهرة الازدواج الضريبي، لذا وضعت نماذج اتفاقيات للحد من هذه الظاهرة السلبية، فكانت عصبية الأمم حجر أساس للجهود التي بذلتها من أجل معالجة الازدواج الضريبي الدولي، منذ سنة 1921 ثم يليها نموذج هيئة الأمم المتحدة من خلال المجلس الاقتصادي والاجتماعي التابع لهيئة الأمم المتحدة، الذي أنشأ لجنة المالية العامة سنة 1964 وكان نقطة انطلاق من أجل بحث في الجوانب المختلفة للازدواج الضريبي وسبل معالجته، يليه نموذج منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية وقام بإنشاء اللجنة الضريبية للمنظمة حيث قامت بإعداد مشروع اتفاقية لتفادي الازدواج الضريبي بالنسبة للدخل والثروة، كما قامت اللجنة بنشر تقارير بعنوان القضاء على الازدواج الضريبي سنة 1963<sup>(2)</sup>، بعنوان مشروع الاتفاقية النموذجية بشأن ازدواج الضرائب على الدخل والثروة، ثم تم تعديل مشروع هذه الاتفاقية النموذجية عدة مرات نظرا للتغيرات الاقتصادية العالمية وقامت بنشر الاتفاقية النموذجية للازدواج الضريبي على الدخل والثروة والتي تم تنقيحها العديد من المرات آخرها 2017<sup>(3)</sup>.

ونركز على نموذج منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، كنموذج يمكن للدول التي ترغب في عقد اتفاقية فيما بينها لحل مشكل الازدواج الضريبي، وتحديد الدولة صاحبة الحق في فرض الضريبة،

(1) -BEN SAHLI Mustapha , *Droit fiscal international et expérience algérienne*, OPU , Alger,1987 , p.07.

(2) - Souhila AIS, op.cit , p .03.

(3) -OCDE , *Modèle de convention fiscal concernant le revenu et fortune 2014* , La mise à jour 2017, EDITION OCDE, 2017 .

وتقسم الحصيلة الضريبية وفق هذه الاتفاقية بين دولة الإقامة، ودولة المصدر، كما سنبين أدناه بموجب فكرة المنشأة الثابتة.

مما تقدم نبين مفهوم المنشأة الثابتة (أ)، كما يتم تطبيق و تقييم معيار المنشأة الثابتة في بيئة التجارة الالكترونية (ب)، لنضع في الأخير بدائل المنشأة الثابتة لتحديد السيادة الضريبية على نشاط التجارة الالكترونية(ج).

#### أ- مفهوم المنشأة الثابتة

تضمنت الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية نموذجان للمنشأة الثابتة، المنشأة الثابتة كمكان ثابت للعمل، والمنشأة الثابتة بالوكالة.

**\_المنشأة الثابتة كمكان ثابت للعمل :** تعرف وفقا للمادة الخامسة 05 الفقرة الأولى 01 من الاتفاقية كالتالي "مكان ثابت للعمل يمارس عمل المشروع كلياً أو جزئياً من خلاله"<sup>(1)</sup>. ونرى من خلال هذا التعريف العام أن للمنشأة الثابتة أركان<sup>(2)</sup>:

- وجود مكان للعمل.
- الطبيعة الثابتة لمكان العمل.
- ممارسة المشروع لعمله من خلال هذا المكان الثابت.

#### ❖ وجود مكان للعمل:

هو المكان حيث يمارس المشروع نشاطه، كإدارة المشروع، أو حيث يتم التصنيع مثلاً، أو ذلك المكان الذي يقوم فيه الموظفون بأعمالهم اليومية<sup>(3)</sup>، ويتكون مكان العمل حصرياً من عناصر مادية، فلا يمكن مثلاً اعتبار حساب مصرفي في دولة من الدول منشأة ثابتة .

ويمكن أن يتخذ هذا المكان صورة التسهيلات التي تمنح لمشروع أجنبي في مكان معين لمزاولة نشاط، كالتصاريح أو الآلات أو المعدات التابعة له فيه، ويكاد يمثل نشاط التأجير أو إقراض الأصول المعنوية الغير الملموسة، كحقوق التأليف إلى الغير وجوداً للمنشأة الثابتة للمشروع المؤجر أو المقرض، من خلال المكان الذي يستغل فيه المستأجر، أو المدين لهذه الحقوق<sup>(4)</sup>.

كما جاء في الفقرة الثانية 02 من المادة الخامسة 05، بعض أنواع الأمكنة التي تشكل منشأة ثابتة، جاء هذا التعداد على سبيل المثال وليس الحصر وهي: مقر الإدارة، والفرع والمكتب والمصنع

(1) - Art 5 de la convention modèle de l'OCDE .

(2) - LANOU Roger, op.cit, p .82.

(3) - OCDE, *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune*, version abrégée du 22 juillet 2010, p.101.

(4) - محمد رمضان صديق، مرجع سابق، ص274.



والورشة والمزرعة، و المنجم أو حقل لاستخراج النفط أو الغاز أو مقلع أو أي مكان تستخرج منه الثروات الطبيعية أو مشروع تجميع<sup>(1)</sup>.

واعتبرت الاتفاقية أن موقع البناء أو مشروع التركيب، يشكل في حد ذاته منشأة ثابتة، إذا استمر مدة معينة، وموقع البناء جاء على سبيل المثال إذ يشمل إنشاء الطرقات والقنوات ومد الخطوط، وتدخل في هذا النشاط أعمال التخطيط والإشراف لبناء الموقع، ولكن إذا كانت هذه الأعمال منفصلة عن عملية البناء أو قام بها ممول آخر، فان شرط المدة لا ينطبق عليها.

وينظر في اعتبار هذه العمليات نشاط لمنشأة ثابتة، إذا كانت تتم عبر مكتب أو فرع في الدولة اعتاد على القيام بهذه الأنشطة للغير، أما إذا كان المكتب يقوم بأعمال التخطيط والإشراف لهذا الموقع فقط فلا يمكن اعتباره منشأة ثابتة، وفقا للتعريف الوارد في الفقرة 01، لان وجود هذا المكتب ذو طبيعة مؤقتة، ولم يتوفر له قدر من الدوام والاستقرار المطلوب للمنشأة الثابت.

#### ❖ الطبيعة الثابتة لمكان العمل:

لابد لقيام المنشأة الثابتة أن يكون لها قدر من الدوام والاستقرار، ويقصد من الثبات مدلولين: أولهما الثبات الجغرافي أو المادي لمكان العمل في موضعه لدرجة معينة، مع إمكانية نقله<sup>(2)</sup>. ويعني المدلول الثاني، الثبات الزمني أي ضرورة استمرار مكان العمل في دولة ما لمدة زمنية طويلة، ولا يشترط أن تكون هذه المدة دائمة، ولكن يتوفر شرط الاستمرارية لمدة غير محدودة، فالقيام بعمل لمدة قصيرة في الدولة ضمن الاتفاقية، لا يجعل المنشأة الثابتة موجودة فيها، وفي هذا المنحى نصت الفقرة 03 المادة 05 على أن، موقع البناء أو التركيب لا يمثل منشأة ثابتة، إلا إذا تجاوزت مدته 12 شهر.

كما ينبغي البحث في طبيعة المشروع، لا في المدة التي قضاها في الدولة، فوجود محل تجاري أو مصنع يعد ذا طبيعة دائمة، ولو توقف المحل أو أغلق المصنع بعد فترة وجيزة لتعسر أو ضائقة مالية، وفي المقابل يعد نشاط المعارض المقبل من دولة أخرى من الأعمال ذات الطبيعة الوقتية غير الدائمة ولو استقرت وقتا طويلا نسبيا<sup>(3)</sup>.

#### ❖ ممارسة المشروع لعمله من خلال هذا المكان الثابت:

معناه توفر العلاقة بين نشاطات المشروع للدولة المتعاقدة وبين المكان، ويتميز النشاط بصفة الجوهرية أي من النشاطات الأساسية، وليس من الضروري أن تكون هذه النشاطات ذات طبيعة

(1)-MARC Dasse, PASCAL Minne, *Droit fiscal principes généraux et impôt sur les revenus*, 5eme édition , Bruylant, Bruxelles , 2001, p .806 .

(2) - OCDE, *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune*, op.cit , p. 102.

(3) - محمد رمضان صديق، مرجع سابق، ص276.

إنتاجية<sup>(1)</sup>، معناه عملية الإدارة والبيع أو القيام بتقديم خدمات تعتبر جميعها نشاطات جوهرية، وتكفي لتشكيل منشأة ثابتة إذا تمت من خلال مكان العمل الثابت.

ويستثنى من الأحكام السابقة لهذه المادة كما جاء في الفقرة 04 المادة 05، لا تعتبر منشأة ثابتة:

- الموقع المخصص لهدف التخزين، العرض وتسليم السلع المنتجة من طرف المؤسسة.
- بضائع تنتمي للمؤسسة مكدسة لهدف تحويلها من طرف مؤسسة أخرى.
- تثبيت مشروع لهدف لشراء بضائع أو يجمع معلومات لصالح المؤسسة.
- تثبيت مشروع يهدف إلى ممارسة أي نشاط آخر ذو طابع تحضيرى أو فرعى.
- تثبيت مشروع يهدف إلى الجمع بين النشاطات المذكورة في الفقرات السابقة بشرط أن يكون نشاط المشروع المثبت الناتج من هذا الجمع يحافظ على الطابع التحضيرى أو الفرعى.

**المنشأة الثابتة بالوكالة:** قد يكون للمشروع منشأة ثابتة في دولة متعاقدة، بالرغم من عدم وجود مكان ثابت للعمل له على إقليم تلك الدولة<sup>(2)</sup>، وتكون هذه الوضعية في حال يكون للمشروع وكيل في تلك الدولة يعمل باسم المشروع ولحسابه<sup>(3)</sup>، وله سلطة إبرام العقود الملزمة، وعليه تخضع أرباح المشروع الناتجة عن عمل الوكيل للضريبة في دولة المصدر.

ولقد بينت الفقرة الخامسة 05 المادة 05 الشروط التي تتوفر في وكيل المشروع وهي:

- تبعية الوكيل للمشروع ولا يكون مستقلا عنه، والمعيار المتبع للترقية بين الوكيل التابع للمشروع والذي لا يمكن اعتباره كذلك، هو مدى تبعية الوكيل أو استقلالته قانونيا واقتصاديا عن المشروع، ولمعرفة ذلك لا بد من اخذ بعض العوامل بعين الاعتبار كما إذا كان للوكيل سلطة محددة في أفعاله وتصرفاته، وانه خاضع فيما يقوم به لتعليمات رئيسه أم لديه قدرا من حرية التقدير.
- أن يعمل الوكيل باسم المشروع .
- أن يملك الوكيل السلطة اللازمة لإبرام عقود ملزمة للمشروع.
- أن يمارس الوكيل سلطته تلك بشكل اعتيادي ودوري، ويمثل هذا الشرط ركن الدوام الواجب توافره في نظرية المنشأة الثابتة.
- يجب أن تكون النشاطات التي يقوم بها الوكيل من نفس النشاطات والأعمال الجوهرية التي يمارسها المشروع، ولا تكون ذا طبيعة تحضيرية لعمل المشروع الأساسي.

(1)- OCDE, *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune*, op.cit, p. 100.

(2)- LACHAIZE Hervé , *La notion d'établissement stable à l'épreuve du commerce électronique* , DEA de Droit affaires , Faculté de droit et science politique , 2000, p. 20.

(3)- Sophia GUESSOUS, op.cit, p. 62.

لقد تم تعديل الفقرة الخامسة 05 بموجب التعديل الجديد لنموذج الاتفاقية سنة 2017 لان هذه الفقرة كانت تخدم الشركات المتعددة الجنسيات عن طريق إستراتيجية تجنب المنشأة الثابتة<sup>(1)</sup>.

### ب-تطبيق معيار المنشأة الثابتة في بيئة التجارة الالكترونية

إن المعاملات الالكترونية، لم تعد تتطلب الوجود المادي للمشروع الراغب في إقامة تعاملات تجارية مع الدول الأخرى، لذا بادرة منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية على المستوى الدولي، لمناقشة موضوع اثر التجارة الالكترونية على الأنظمة الضريبية، وتنتج عنها عدة مؤتمرات، وكانت المنشأة الثابتة وتطبيقها في بيئة التجارة الالكترونية احد أهم أبحاث تلك المؤتمرات.

استقرت الدول المشاركة في تلك المؤتمرات، على أن قواعد الضريبة السارية حاليا فيما يتعلق بالتجارة التقليدية كافية لتستمر وتطبق على معاملات التجارة الالكترونية، ولكي يكون للمشروع منشأة ثابتة في دولة من الدول كما بينا مسبقا، لا بد من توفر مكان ثابت للعمل يمارس العمل من خلاله في تلك الدولة، أو أن يكون لديه وكيل فيها يعمل باسم المشروع ويملك سلطة إبرام العقود، وإذا نظرنا إلى هذين النموذجين للمنشأة الثابتة، وجدنا أن كلاهما يتطلب وجودا ماديا للمشروع على إقليم الدولة.

لكن من مزايا التجارة الالكترونية توفر للمتعاملين والشركات من ممارسة نشاطهم في دول لا تملك فيها إي وجود، فكيف سنطبق نظرية المنشأة الثابتة على التجارة الالكترونية؟

### -الوجود المادي للمنشأة

إذا نظرنا إلى الأطراف المشاركة في التجارة الالكترونية، لوجدنا الحاسوب، وموقع المنشأة على شبكة الانترنت، والخادم الذي يعمل من خلاله موقع المنشأة، ومزود خدمة الانترنت، وثار اختلاف في اعتبار أي منها منشأة ثابتة ونبين هذا الاختلاف كما يلي:

-بالنسبة للحاسوب :

والذي يتمثل في الجهاز أو الآلة التي يتصل من خلالها الشخص بالمنشأة، فانه لا يكفي وجود جهاز الحاسوب المملوك للمشروع الأجنبي في الدولة كدليل على أن لهذا المشروع منشأة ثابتة، فجهاز الحاسوب دوره لا يتعدى أن يكون سوى احد التسهيلات التي تستخدمها المنشأة الأجنبية، ومن ثم فانه لا يرقى إلى حد اعتباره منشأة ثابتة، فضلا عن ذلك يمكن نقل هذا الجهاز من دولة إلى أخرى دون أن يتأثر نشاط المنشأة من هذا النقل<sup>(2)</sup>.

كما جاء في التعليق على الاتفاقية الضريبية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، والذي اعتمده لجنة الشؤون المالية في 22 ديسمبر 2000 والذي يتعلق بتطبيق مفهوم المنشأة الثابتة على

<sup>(1)</sup>- OCDE, La mise a jour 2017 du modèle de convention fiscale de l'OCDE, op.cit , p.17.

<sup>(2)</sup>-محمد رمضان صديق، مرجع سابق، ص 273.

التجارة الالكترونية، والذي مفاده أن وجود أجهزة الحاسوب في مكان معين يشكل منشأة ثابتة، إذا كانت هذه الأجهزة تقوم بأعمال ليست من طبيعة تحضيرية أو مساعدة<sup>(1)</sup>.

ومن ناحية أخرى يشكك بعض الفقهاء في مدى الاعتماد على الآلات التي تعمل تلقائياً، ودون تدخل العنصر البشري، في الحكم على وجود منشأة ثابتة للمشروع الذي يمتلك هذه الآلات، ومنها الخادم الذي يساعد على النفاذ إلى الانترنت، وذلك على أساس أن الآلة التي تعمل أوتوماتيكياً لا تفقد صفتها كآلة لمجرد توافر بعض الذكاء الاصطناعي لديها، والتي وضعت أساساً من قبل عنصر بشري.

وعليه تثار التساؤل التالي: إلى أي مدى يعتبر التدخل البشري ضروري حتى يمكن أن تشكل الآلات منشأة ثابتة؟

تعددت وجهات النظر، حيث يرى البعض أن المعدات التي تعمل آلياً مثل الضخ الآلي المستخدم في استغلال الموارد الطبيعية دون التدخل البشري يمكن أن يشكل منشأة ثابتة<sup>(2)</sup>، في حين يرى البعض أن التدخل البشري ضروري لاعتبار هذه الآلات تشكل منشأة ثابتة<sup>(3)</sup>.

وثار النقاش حول الإشكالات التالية:

- ما إذا كانت التدخل البشري يجب بالضرورة أن يتم في البلد الذي توجد به منشأة أم يمكن القيام به من الخارج؟

- ما إذا كان التدخل يتم من العاملين في المؤسسة أم من أي شخص آخر؟

- ما هو مستوى التدخل البشري المطلوب؟

---

(1) -OCDE, *Clarification pour l'application de la définition d'établissement stable dans le cadre du commerce électronique*, modification des commentaires sur l'article 5, 2000, p.05.

(2) -اختلف القضاء الأوروبي في مدى جواز اعتبار وجود الآلات الأوتوماتيكية في الدولة دليلاً على وجود المنشأة الثابتة للمشروع الذي يمتلك هذه الآلات، ففي حين رأيت محكمة الضرائب الفيدرالية في قضية خط الأنابيب الذي يمر بالكامل داخل الأراضي الألمانية، ويتم نقل البترول من خلاله من هولندا إلى ألمانيا، دون أن يكون للشركة الهولندية التي تملك هذا الخط عمالاً في ألمانيا، إن مجرد وجود الخط في ألمانيا وقيامه بنشاط نقل البترول أوتوماتيكياً كافٍ للتدليل على وجود منشأة ثابتة في ألمانيا للشركة الهولندية التي تملكه، لأنه لا يشترط في القانون الضريبي الألماني أن تتوفر لدى المنشأة العنصر البشري في الدولة التي توجد، انظر: SARTIAUX Mathieu, *Le statut fiscal d'une activité exercée par l'intermédiaire du réseau internet*, Mémoire d'Ingénieur de Gestion, Université libre de Bruxelles, Ecole de Commerce Solvay, 1999-2000, p.37.

(3) - في حين ترى محكمة العدل الأوروبية في قضية Berkholts، انه لا يكفي مجرد وجود الآلات أوتوماتيكية التي تعمل في الدول للقول بأنها تمثل منشأة ثابتة، إذ أن الوجود الدائم للمنشأة يقتضي توافر الوسائل الفنية والعناصر البشرية التي تديره.

✓ بالنسبة لإشكالية الأولى، ذهب بعض الأعضاء إلى أن التدخل البشري يجب أن يتم في البلد الذي توجد فيه المعدات.

✓ أما بالنسبة لإشكال الثاني، توجه البعض إلى انه يتعين أن يكون التدخل البشري من العاملين في المؤسسة، في حين يرى البعض الآخر انه لا يشترط أن يكون التدخل البشري من العاملين في المؤسسة، حيث يمكن أن يكون أيضا من أشخاص لا يعملون في المؤسسة، مدام أن التدخل يتم من البلد الذي توجد به الآلات.

✓ أما فيما يخص الإشكال الثالث، فقد ذهب البعض إلى أن مستوى التدخل لا بد أن ينصب على تشغيل المعدات وليس مجرد المحافظة عليها، ويرى البعض انه من الصعب التمييز بين تشغيل المعدات وصيانتها خاصة عندما يتم تحديث قواعد البيانات أو تطوير البرمجيات.

–بالنسبة لموقع المنشأة على شبكة الانترنت:

إن مفهوم الموقع يطغى عليه الجانب الفني في تعريفه حيث يتكون كل موقع من رموز عامة يطرحها كل من يريد أن ينشأ موقعا في الشبكة، وكل رمز يشير إلى نشاط معين أو موقع تجاري أو مؤسسة حكومية<sup>(1)</sup>.

بعض الفقه سلم، أن موقع الشبكة على الانترنت هو عبارة عن برامج جاهزة وبيانات الكترونية التي لا تشكل بذاتها أصلا ماديا ملموسا<sup>(2)</sup>، ومن ثم لا تصلح لان تكون منشأة ثابتة<sup>(3)</sup>، كما لا يكفي وجود البرنامج الجاهز أو البيانات على هذا الموقع للقول بأن هناك تسهيلات يوفرها للمشروع لمزاولة نشاطه، لان دور الموقع لا يشكل أهمية كبيرة في انجاز نشاط المنشأة، فلا يتجاوز دوره أكثر من الدعاية<sup>(4)</sup>.

أما الفقه الأخر كان رأيه مخالف، إذ يري على الرغم من أن موقع الشبكة لا يشكل بذاته أي وجود مادي، ومن ثم لا يمكن وصفه بالمكان الثابت للمشروع، ومن ثم لا ينطبق عليه تعريف المنشأة الثابتة فانه يمكن الاستدلال على المكان الثابت للمشروع من خلال النظر إلى الوظائف التي يؤديها المشروع في مكان معين، ولو لم يكن له وجود مادي فيها.

---

(1) –أعمر علي نايت، الملكية الفكرية في إطار التجارة الالكترونية، مذكرة ماجستير في القانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2014، ص21.

(2) - SARTIAUX Mathieu, op.cit , p. 35.

(3)- OCDE, *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune*, op.cit , p.119.

(4)- BENAYOUN George David, *Problèmes fiscaux liés au commerce électronique*, Les petites affiches, 20 juin 1997, n° 74, p.7.

وعليه يمكن اعتبار موقع الشبكة، هو المكان الثابتة للمشروع الذي يدل على وجود المنشأة الثابتة<sup>(1)</sup>، إذا كان يقوم بوظائف مهمة، مثل قبول أوامر العملاء وطلباتهم، وتمكينهم من التعامل مع المتاجر الحقيقية والافتراضية لبيع السلع وتقديم الخدمات.

لكن الصعوبة تكمن في هذا الرأي، من خلال إمكانية وسهولة مزاولة المشروع لنشاطه في التجارة الالكترونية، من خلال موقع الشبكة الموجودة في دولة، والذي يعمل هو الآخر من خلال خادم في دولة أخرى، ويستخدم موقع الشبكة في تخزين المعلومات الخاصة بنشاط المشروع أو السلعة الموجودة في مخازنه.

بالنسبة للخادم<sup>(2)</sup>: فيما يتعلق بالتجارة الالكترونية، فقد تقوم شركة ما بإنشاء موقع خاص بها تقوم بممارسة نشاطها التجاري من خلال الخادم، ودمج من خلاله موقع الويب، ويكون موجود في دولة من الدول، فهل يعتبر هذا الخادم منشأة ثابتة تسمح للدولة التي يوجد فيها بفرض ضرائب على الأرباح التي تحققها الشركة من خلاله؟

لا يمكن اعتبار الخادم لوحده منشأة ثابتة، لأنه مجرد جهاز ساكن لا يقوم أي عمل ما لم يدمج فيه موقع الويب وتشغيله، وعندها يكون بإمكانها مع القيام بنشاطات تجارية لصالح تلك الشركة المالكة لها<sup>(3)</sup>، وعليه لا بد من أن ننظر إلى الخادم وموقع الويب الذي تخزن عليه كوحدة لا تتفرق، وعليه هل تتوافر في هذه الوحدة شروط المنشأة الثابتة؟

لاعتبار الخادم منشأة ثابتة فان هناك ثلاث شروط يتعين توافرها:

1- أن تكون الوظائف التي يؤديها تشكل عنصرا أساسيا وتتعدى الأعمال التحضيرية أو المساعدة : هناك اتجاه يرفض اعتبار الخادم منشأة ثابتة، لأنه في رأيهم مجرد مستودع أو مخزن يحتفظ به المشروع الأجنبي في الدولة التي يوجد فيها، ومن ثم يقوم بالدور نفسه الذي تقوم به المخازن التي تحتفظ بها المشروعات، التي تزاول التجارة التقليدية دون اعتبار هذه المخازن منشأة ثابتة<sup>(4)</sup>.

كما تكون العبرة في اعتماد الخادم منشأة ثابتة، من خلال طبيعة العمل الذي يقوم به فلو كان العمل ذا طبيعة إنتاجية، أي يتم من خلاله انجاز عمليات الشراء والبيع والتسليم، اعتبر منشأة ثابتة،

(1)-LAURENT Chppouis , *Problématiques fiscales actuelle relatives au commerce électronique* , Conférence du 23 janvier 2013, Commission européenne , Université Paris 1, p. 03.

(2)-الخادم هو نوع خاص من أنواع الحواسيب، ويستخدم كجزء من شبكات الحواسيب التي تتكون من عدد من الحواسيب الموصولة ببعضها البعض، فيقوم المخدم بدور الجهاز الذي تخزن عليه المعلومات في تلك الشبكة، حيث تقوم الحواسيب الأخرى بأخذ المعلومة منه وتبادلها فيما بينها، وقد اخذ المخدم اسمه من كونه يقوم بخدمة مستخدمى الشبكة فينقل المعلومات من ذاكرته إلى حواسيبهم الشخصية .

(3)- OCDE, *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune*, op.cit, p.120.

(4)- محمد رمضان صديق، مرجع سابق، ص 287.

أما إذا اقتصرته وظيفته على القيام بعمليات عرض البضائع والإعلان عنها وتلقي الطلبات، اعتبر عمله تحضيريا أو مساعدا لا يشكل منشأة ثابتة، كما هو الحال بالنسبة لوسائل الاتصالات الأخرى التي اتفق على عدم اعتبارها منشأة ثابتة<sup>(1)</sup>.

2- أن يكون الخادم تحت تصرف الشركة التي تمارس نشاطا تجاريا من خلال موقع شبكة الانترنت: يجب لاعتبار الخادم منشأة ثابتة تحت تصرف المشروع الأجنبي، وهو ما لا يتحقق إلا في حالة إذا ما كان هذا المشروع هو مالك الخادم، أو المستخدم الوحيد له، أو يستخدم سعة محددة له على هذا الخادم، وهو أمر نادر ما يتحقق، إذ في الغالب ما يستأجر المشروع خادما يملكه شخص آخر يعمل عن طريق مزود خدمة الانترنت، وفي هذه الحالة يفقد المشروع سلطة التصرف على الخادم، حيث يكون لمزود الخدمة الحق في تنظيم مواقع التخزين على خادمه دون الرجوع إلى المشروع، في حين لا يكون لهذا المشروع سوى مجرد الحق في التصرف في منطقة أو سعة التخزين المؤجرة.

3- أن يستمر لفترة زمنية كافية حتى يتصف بالثبات<sup>(2)</sup>: يقلل بعض الفقهاء من أهمية شرط بقاء الخادم مدة كافية من الزمن لوصفه بالمنشأة الثابتة، حيث تتم التفرقة في هذا الصدد بين الخادم وبعض الآلات التي تعمل أوتوماتيكيا في مزاولة النشاط، كآلات لعب القمار التي توجد في مكان معين، وتستطيع أن تدير الألعاب، وتحديد الفائزين أوتوماتيكيا، فهذه الآلات يلزمها البقاء في مكان ما مدة كافية من الزمن لاعتبارها منشأة ثابتة، لان لهذا المكان أهمية في تعرف العملاء عليها واتصالهم بها، ويمكن أن تخسر بعض عملائها إذا تغير المكان، عكس الخادم الذي لا يشكل أهمية للعملاء الذين يتعاملون مع المشروع القائم على التجارة الالكترونية، ومن ثم فان تغيير مكان الخادم لا يفقد المشروع عملاءه.

كما تميز منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية بين الخادم (كجهاز) من جهة، ومن أخرى البيانات ورموز الكمبيوتر (البرامج) والتي لا يمكن أن تشكل منشأة ثابتة لطبيعتها الغير الملموسة<sup>(3)</sup>.  
- بالنسبة لمزود الخدمة (FIS): يساعد مزود خدمة الانترنت على تمكين المشروعات من إنشاء مواقع لها على شبكة الانترنت، وذلك بالاستفادة من الخادم الذي يملكه أو يستأجره مزود الخدمة،

(1) - LE GALL Jean-Pierre , op.cit, p.121.

(2) - SARTIAUX Mathieu, op.cit, p. 36.

(3)- COLLIN Pierre et COLIN Nicolas, *Missions d'expertise sur la fiscalité de l'économie numérique*, 2013, p.68.

وخصص للمشروع مساحة معينة من ذاكرته لتخزين الملفات، ويحدد للمشروع عنوانا يستطيع من خلاله المستهلك النفاذ إلى الموقع والحصول على الخدمات التي يقدمها<sup>(1)</sup>.

ومن هذا المنطلق هل يمكن اعتبار مزود خدمة الانترنت منشأة ثابتة باعتباره يمكن من استضافة المواقع والوصول إلى الانترنت ؟

يعد مزود خدمات الانترنت منشأة ثابتة في الدولة التي يوجد فيها، إذا كان يقوم بنشاط استضافة مواقع الشبكات لمنشآت أخرى على خوادمه الخاصة<sup>(2)</sup>.

كما لا يمكن اعتبار مزود خدمات الانترنت وكيلا عن المنشآت التي يستضيفها، بهدف فرض الضريبة على هذه المنشآت في الدولة التي يوجد فيها المزود، ذلك لأنه لا يمكن اعتبار مزود خدمات الانترنت وكيلا تابعا لهذه المنشآت حسب مضمون الفقرة 04 من المادة 05 من نموذج الاتفاقية، حيث ترتبط المنشأة الأجنبية مع مزود خدمة الانترنت بعقد تقديم خدمات، لا يرقى إلى اعتباره وكيلا عنها<sup>(3)</sup>.

مما سبق يتضح أن الاعتماد على أي من الوسائل السابقة، كدليل قاطع على وجود منشأة ثابتة في الدولة التي تزاول التجارة الالكترونية، إذ أن أمر انتقال هذه المنشأة من الدولة بسيط جدا، لأنه من اليسير جدا تغيير موقعها على الشبكة لتتبع دولا أخرى، أو تستخدم خادما آخر أو جهاز حاسوب موجودا في دولة أخرى.

#### -الوكيل التابع الرقمي في التجارة الالكترونية كمنشأة ثابتة

تعد الاتفاقيات الضريبية وجود وكيل تابع للمشروع الأجنبي له سلطة إبرام العقود في حكم المنشأة الثابتة، وفي هذه الحال لا بد من توفر الشروط والأوضاع نفسها التي تنطبق على الوكيل التابع في التجارة العادية لاعتباره منشأة ثابتة.

إن البحث في بعض آليات الانترنت التي تسهم في مزاوله التجارة الالكترونية ومدى اعتبارها تقوم بدور الوكيل التابع للمشروع الأجنبي، ومن ثم يعد وجودها في دولة مصدر الدخل دليلا على وجود منشأة ثابتة للمشروع الأجنبي فيها، ومن أهم هذه الآليات البرامج الجاهزة، التي تسهم في أن تقوم مع موقع الشبكة التابع للمشروع الأجنبي بإجراء العمليات وتنفيذ الأوامر.

---

(1)-يقوم مزود الخدمة بأعمال أخرى منها، تقديم خدمات البريد الالكتروني، وإنشاء غرف الحوار وصيانتها، وحياسة أسماء النطاقات، والبرامج الجاهزة بمتصفح معين.

(2) - OCDE, *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune*, op.cit, p.122.

(3)- هشام سليمان ونوس، الضريبة على دخل التجارة الالكترونية، مجلة العلوم الإدارية والاقتصادية، العدد 08 ديسمبر 2011، ص13.



في هذه الحالة يعتبر بعض الفقه، أن البرنامج الجاهز قد قام بدور الوكيل التابع، في تلقي الطلبات وإبرام العقود نيابة عن المشروع الأجنبي، ومن ثم يعد دليلا على المنشأة الثابتة، تطبيقا لمفهوم الوكيل التابع الذي يأخذ حكم المنشأة الثابتة في الاتفاقيات الضريبية، بشرط ألا يقتصر دوره على تلقي الطلبات أو العرض أو التسليم<sup>(1)</sup>.

ومن وجهة فقه أحر، لا يمكن التسليم بأن البرنامج الجاهز، يقوم بالدور الذي يقوم به الوكيل التابع كشخص قانوني له سلطة إبرام العقود<sup>(2)</sup>، إذ أن هذا البرنامج ليس مفوضا بالقبول أو الرفض، وفقا لكل حالة على حدة، بل هو يقوم بدور التأكد من توافر الشروط المطلوبة، لإتمام الصفقة وفق بيانات المتعاقد كما انه غير مسئول من الناحية القانونية عن إي تغيير أو إخلال بشروط الصفقة من قبل المشروع<sup>(3)</sup>.

### ج- بدائل المنشأة الثابتة لتحديد السيادة الضريبية على نشاط التجارة الالكترونية

على الرغم من المحاولات الكثيرة لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية في البحث عن بديل مادي يمكن الاستدلال عليه لتحديد المنشأة الثابتة، والمتمثلة في الخادم وجهاز الحاسوب ومزود الخدمة، فان ذلك لا يحول دون تهرب المنشآت التي تعمل في مجال التجارة الالكترونية، من أداء الضريبة في الدولة التي تحقق فعلا دخلا من اتصالها بالعملاء المقيمين فيها، كما يسهل تجنب الضريبة، إذ من اليسير جدا أن تستخدم أو تملك المنشآت خوادم أو تستعين بمزود خدمات في دولة لا تفرض الضرائب أو تفرض ضرائب منخفضة، وبالتالي فان فكرة المنشأة الدائمة لم تعد ملائمة في التجارة الالكترونية، لهذا تبذل مساعي دولية أخرى مثل استراليا وفرنسا للبحث عن بدائل أخرى لتحديد السيادة الضريبية تناسب نشاط التجارة الالكترونية<sup>(4)</sup>، ومنها :

### -الاعتماد على حجم التجارة الالكترونية :

وهي ما عملت به استراليا، إذ ترى التخلي عن المنشأة الدائمة المادية، والنظر إلى حجم التجارة الالكترونية، التي زاولتها المنشأة في دولة معينة منسوبا إلى إجمالي تجارتها العالمية، فتعطي الدولة صاحبة النصيب الأكبر الحق في فرض الضريبة على هذه المنشأة، بغض النظر عن مكان مزاولتها للنشاط.

(1)- محمد رمضان صديق، مرجع سابق، ص295.

(2) -CORNU Michel et TOUITOU Laura, *La fiscalité face au défi du E-commerce*, Revue Française de Comptabilité, n°468-Septembre 201 3, p.12.

(3)- نفس المرجع ، ص296.

(4) - هشام سليمان ونوس، مرجع سابق ، ص13.

إلا أن هذا الحل يصعب تجسيده، إذ يحتاج إلى متابعة دقيقة لجميع عمليات المنشأة في جميع دول العالم، كما يمنع الكثير من الدول من حقها في فرض الضريبة باعتبارها مصدر الدخل فعلا، كذلك لأنه يتعارض مع أهمية تشجيع التجارة الإلكترونية، كأداة فعالة لحرية التجارة بين أقطار العالم.

#### -الاعتماد على الأنشطة المنتظمة للإنترنت: المنشأة الثابتة الافتراضية (1)

تبعاً لتوصيات المجلس الوطني الرقمي (CNum)، حيث اقترح مفهوم المنشأة الثابتة الافتراضية (virtuelle) كحل طويل الأمد، موضوعه هو التعرف على الفاعلين الدوليين دون المنشأة الثابتة في فرنسا، حيث النشاط الدائم والدخل الناتج عن أنشطة الإنترنت في فرنسا والتي قد تؤدي إلى فرض ضرائب، إلا أن هذا المضمون لا يحدد مفهوم المنشأة الثابتة الافتراضية، وقر المجلس الوطني الرقمي عن قناعته أن المنشأة الثابتة التي تنص عليها القوانين الضريبية السارية المفعول لا تتناسب مع نشاط الإنترنت، لذا سيكون من الضروري التخلي عن مبادئ المنشأة الثابتة المادية واستبدالها بالمنشأة الثابتة الافتراضية، ويكون ذلك بمجرد قيام العميل بممارسة أنشطة منتظمة على الإنترنت مع المستهلكين في فرنسا<sup>(2)</sup>.

على خلاف رأي المجلس الوطني الرقمي الذي لم يعطي تعريفاً للمنشأة الثابتة الافتراضية، فقد أعطى تقرير COLLIN et COLIN محاولة، مضمونها "يمكن النظر في الشركة التي تقدم الخدمة على إقليم الدولة عن طريق البيانات من مصدر منظم ومنهجي لمستخدمي الإنترنت في إقليم تلك الدولة كما يجب النظر أن هناك انتظام للمنشأة الثابتة"<sup>(3)</sup>.

يوضح هذا التعريف على استخدام البيانات الشخصية التي يتم الحصول عليها من خلال المراقبة المنهجية والمنتظمة لمستخدمي الإنترنت في الدولة، وبالتالي يصبح من الممكن تحديد منشأة دائمة بفضل التواجد الرقمي للمؤسسة.

كما اعتمد الاتحاد الأوروبي فكرة المنشأة الثابتة الرقمية مثله مثل منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، فإن الاتحاد الأوروبي أعطى تعريف أكثر شمولية، و تم نشر مقترح لتوجيه من قبل المفوضية في 21 مارس 2018<sup>(4)</sup>.

لذا سنحاول إعطاء مفهوم للمنشأة الثابتة الرقمية ونطاق التطبيق، ويكون هذا على التوالي :

(1)- PATRICK Michaud, *Etablissement stable virtuel*, Etude Fiscales Internationales, volume 1 - 03 mars 2013, p.01 .

(2)- Avis n° 8 du Conseil National du Numérique, relatif à ses pistes de réflexion en matière de fiscalité du numérique, 14 février 2012, p.06.

(3)- COLLIN Pierre et COLIN Nicolas, op.cit , p.123.

(4)-Commission européenne , Proposition de directive du conseil concernant le système commun de taxe sur les service numérique application titre de la fourniture de certains services numérique , Bruxelles , 2018 .

-مفهوم المنشأة الثابتة الرقمية: من جانب الاتحاد الأوروبي يحتوي اقتراح التوجيه في المادة 03 على عدد من التعريفات مهمة :

يحدد التوجيه الخدمات الرقمية، على أنها خدمات مقدمة من خلال الانترنت أو الشبكات الإلكترونية والتي بطبيعتها آلية، و تتطلب الحد الأدنى من التدخل البشري.

-مجال التطبيق:

يمكن للشركة القيام بالأنشطة الأساسية للمنشأة الثابتة الرقمية (الافتراضية)، سواء كانت مقيمة أم لا في دولة عضو في الاتحاد الأوروبي، أو في دولة أخرى من خارج الاتحاد الأوروبي، على النحو المحدد في المادة 02 من التوجيه، ومع ذلك، إذا كانت الشركة مقيمة في بلد ثالث، فلن يطبق التوجيه في حال غياب اتفاقية منع الازدواج الضريبي سارية المفعول.

-تعتبر المنشأة الرقمية موجودة "بمجرد التواجد الرقمي الكبير، التي بواسطتها ومن خلالها تقوم الشركة بجميع أو جزء من نشاطها " (1).

كما تبين المادة 05 الفقرة 05، من التوجيه قائمة الأنشطة ذات التواجد اقتصادية الكبير التي يمكن تحقيقها من خلال واجهة رقمية منها:

- جمع البيانات وتخزينها ومعالجتها وتحليلها ونشرها وبيعها على مستوى المستخدم.
  - جمع وتخزين ومعالجة وعرض المحتوى الناتج عن المستخدم .
  - بيع المساحات الإعلانية على الإنترنت.
  - توفير المحتوى الذي أنشأته أطراف ثالثة في سوق رقمي .
  - توفير أي خدمة رقمية غير مدرجة في النقاط السابقة(2).
- لكي تتمتع الشركة بحضور رقمي كبير، يكفي أن تستوفي أحد المعايير التالية، والتي توجد في المادة 04 من التوجيه :

- حصة من إجمالي الإيرادات التي تم الحصول عليها خلال هذه الفترة الضريبية، والنتيجة توفير هذه الخدمات الرقمية للمستخدمين في الدولة العضو خلال هذه الفترة الضريبية لأكثر من 7,000,000 يورو.
- عدد مستخدمي واحد أو أكثر من هذه الخدمات الرقمية الموجودة في تلك الدولة العضو خلال هذه الفترة الخاضعة للضريبة لأكثر من 100,000.
- عدد العقود التجارية لتوفير هذه الخدمات الرقمية انتهى خلال هذه الفترة الضريبية من قبل المستخدمين الموجودين في الدولة العضو لأكثر من 3.000.

(1) -Commission européenne , op.cit, p .18.

(2) -Ibid ,p.20.

## - تطبيق معيار الحلقة التجارية الكاملة

هذا المعيار يمنح الدولة حق فرض الضريبة على المنشآت التي تزاول عمليات الشراء، ثم البيع كحلقة تجارية كاملة فيها، دون الحاجة لإثبات أن لها وجود ماديا فيها<sup>(1)</sup>.

حيث اعتبرت هولندا أن الخادم الذي يقوم بأعمال البريد الالكتروني، من استقبال وإرسال الرسائل البريدية المتعلقة بطلبات شراء المنتجات الرقمية، هو مصدر للدخل في هولندا، على أساس انه يقوم بحلقة تجارية كاملة<sup>(2)</sup>.

ولتطبيق هذا المعيار على نشاط التجارة الالكترونية، يلزم متابعة دقيقة لجميع أنشطة المنشآت العاملة في التجارة الالكترونية، لفرز العمليات التي تمثل حلقة تجارية كاملة في الدولة حتى تخضع للضريبة، مما يتطلب تبادل المعلومات لإمكانية الكشف عن جميع العمليات.

### ثانيا: السيادة الضريبة وفقا للتشريعات الداخلية للدول

تحدد هذه السيادة بالقانون الداخلي لكل دولة، والذي يتبنى إحدى المبدئين الرئيسيين لتحديدها:  
-مبدأ الإقامة : وفقا لمبدأ الإقامة (عالمية الإيراد)، فان الدولة تعتمد على جنسية الممول، أو اتخاذه للدولة مقرا لإقامته الدائمة فيها كأساس لفرض الضريبة، على جميع المداخل التي يحققها من مصادر داخل الدولة أو من خارجه، أما غير المقيمين فأنهم لا يخضعون للضريبة إلا بالنسبة للمداخل التي تحققت من مصادر داخل الدولة فقط<sup>(3)</sup>.

-مبدأ الإقليمية: أما مضمون مبدأ الإقليمية(مصدر الدخل)، فان الدولة تعتمد على مصدر الدخل كأساس لفرض الضريبة، حيث تفرض الضريبة على الأشخاص مواطنين أو أجانب، على الدخل الذي يحققونه، ويكون مصدره داخل الدولة، ولا تفرض الضريبة على الدخل الذي ينشأ من مصادر خارج الدولة، حتى ولو كانت هذه المداخل حققها أشخاص من جنسية هذه الدولة أو يقيمون فيها<sup>(4)</sup>.

تنتهج معظم الدول المبدئين معا في الوقت نفسه، حيث أن مواطني الدولة يخضعون للضريبة على أرباحهم التي حققوها في دول أخرى، أما الأجنبي الذي يمارس نشاطا على نطاق إقليميا، فيخضعون للضريبة فقط على الأرباح المحققة على إقليمها.

(1) - COZIAN Maurice, *Précis de fiscalité des entreprises*, 31<sup>ème</sup> édition, Litec, Paris , 2007-2008 ,p.262.

(2) - هشام سليمان ونوس، مرجع سابق ، ص14.

(3)-RIFAT Azam, *E-Commerce Taxation and Cyberspace Law*, Virginia journal of law and technology ,University of Virginia ,vol.12 n°05-2007, p.06.

(4)-عكاب احمد محمد العبادي، الضريبة على دخل الناجم عن التجارة الالكترونية، دار الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2015، ص82.

فالدول التي تصدر رؤوس الأموال، ونعني بها في الغالب الدول المتطورة، تفضل إتباع نهج فرض الضرائب على أساس الإقامة، أما الدول الأخرى المستوردة لرؤوس الأموال تفضل نهج فرض الضرائب على أساس الإقليمية (المصدر) الذي ينتج عنه الريح، وذلك لحفظ حقها بفرض الضريبة على الأنشطة الأجنبية التي تعمل على مجالها السيادي<sup>(1)</sup>.

وبناء على مبدأي السيادة ، يمكن تحديد الدولة صاحبة الحق بفرض الضريبة :

#### أ- تحديد دولة الإقامة

ترتبط التجارة الالكترونية البائع بالمشتري عبر الانترنت، وقد يكون المشتري مقيما في دولة البائع، فلا مشكلة في فرض الضرائب إذا أمكن حصر هذه العملية ضريبيا<sup>(2)</sup>، في حين تكمن الصعوبة، عند تجاوز عملية البيع حدود الدولة، لصعوبة تتبعها ضريبيا مما يسهل عملية التهرب الضريبي، ويتعذر تحديد سيادة الدولة الضريبية في مجال التجارة الالكترونية، بسبب افتقاد الصلة أو ضعفها بين عناوين الانترنت والمواقع الجغرافية، فيسهل على البائع أن يحدد عنوانه ببلد وان يقيم في بلد آخر<sup>(3)</sup>.

وتكمن الصعوبة حتى ولو تم ربط العنوان بالدولة، فمن الصعب إثبات أن البائع قد زاول النشاط بالفعل من خلال العنوان في هذه الدولة، وليس من دولة أخرى، حيث لا يحتاج البائع لمزاولة نشاطه أو الارتباط بعنوان الكتروني سوى هاتف يتصل خلاله بالأقمار الصناعية التي تمكنه من الاتصال بأي شخص آخر في أي مكان في العالم<sup>(4)</sup>.

وعليه يصعب في نطاق المعاملات الالكترونية تحديد إقامة الشخص في الدولة من الناحية الضريبة وفقا للقواعد العادية، والتي تتمثل في:

-إقامة الشخص الطبيعي: تحدد غالبا على أساس المدة الأطول التي يقضيها في الدولة، وإذا تعذر تحديد المدة أمكن الأخذ بمعيار آخر، وهو أن تكون الدولة مقرا لمصالحه الرئيسية أو الحيوية أو عندما يتخذ الدولة مقرا لمركز إدارة منشأته أو نشاطه.

وحدد المشرع الضريبي الجزائري إقامة الشخص الطبيعي في المادة الثالثة (03) من قانون

(1)-Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles imposition entre pays développés et pays en développement , Nations Unis , New York , 2011, p.08.

(2)-محمد رمضان صديق، مرجع سابق، ص 257.

(3)-نفس المرجع.

(4)- جلال الدين عبد الحكيم الشافعي، مرجع سابق، ص 254.

الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة<sup>(1)</sup>.

إن الاعتماد على معيار المدة الزمنية الأطول التي يقضيها الفرد في الدولة، يشوبها نقص لتحديد السيادة الضريبية على الدخل الناتج من التجارة الالكترونية، وذلك بالنظر إلى عدم حاجة الخاضع للضريبة في الغالب، إلى أن ينتقل من الدولة التي يقيم فيها إلى دولة أخرى لمزاولة نشاطه التجاري. كما أن تحديد الدولة التي يكون فيها مصالح رئيسية أو حيوية يبدو صعبا لما يتطلبه من متابعة لحجم نشاطه في التجارة عبر الانترنت مع الدولة مقارنة بالدول الأخرى.

-إقامة الشركة: تحدد دولة إقامة الشركة على أساس مكان تسجيلها، أو مكان إدارتها أو رقابتها<sup>(2)</sup>، ويعد مكان الإدارة والرقابة كمعيار أساسي لإقامة الشركة، مقارنة بمعيار مكان التسجيل، وذلك بسبب سهولة اختيار مؤسسي الشركة دولة تحقق مزايا ضريبية لتسجيل الشركة وفقا لقوانينها، لذا تستخدم معظم الدول معيار مقر الإدارة الرئيسي والفعلي في تحديد إقامة الشركة، وهذا ما نصت عليه المادة 50 من القانون المدني الجزائري<sup>(3)</sup>، أو بمكان اتخاذ القرار، كما يعتمد معيار مكان ممارسة النشاط بالنسبة للشخص الأجنبي وفقا لنص المادة 10 من القانون المدني الجزائري، وهذه المعايير التي حاولت القوانين خلال المراحل الماضية تدارك ثغراتها، حتى تمنع أو تحد من التهرب الضريبي أو لتجنب الأزواج الضريبي، فهي عاجزة عن تحديد الأعمال الالكترونية، فقد يكون مكان تأسيس الشركة

---

(1) - نص المادة 1°03 - يخضع لضريبة الدخل، على كافة مداخلكم الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم في الجزائر .

ويخضع لضريبة الدخل على عائداتهم من مصدر جزائري، الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم خارج الجزائر .

2- يعتبر أن موطن التكليف موجود في الجزائر بالنسبة إلى:

أ- الأشخاص الذين تتوفر لديهم مسكن بصفته مالكين، أو منتفعين به، أو مستأجرين له، عندما يكون الإيجار في هذه الحالة الأخيرة، قد اتفق عليه إما باتفاق وحيد، أو باتفاقات متتالية لفترة متواصلة مدتها سنة واحدة على الأقل.

ب- الأشخاص الذين لهم في الجزائر مكان إقامتهم الرئيسية أو مركز مصالحهم الأساسية.

ج- الأشخاص الذين يمارسون نشاطا مهنيا بالجزائر سواء أجراء أم لا.

3- يعتبر كذلك أن موطن تكليفهم يوجد في الجزائر، أعوان الدولة الذين يمارسون وظائفهم أو يكفون بمهام في بلد أجنبي والذين لا يخضعون في هذا البلد لضريبة شخصية على مجموع دخلهم.

(2) - ISSAD Mohand , *Droit international privé* , O P U, Alger, Tome 02, 1983, p.224.

(3) - المادة 50 من الأمر رقم 75-58 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 يتضمن القانون المدني، المعدل والمتمم بالقانون رقم 07-05 المؤرخ في 13 مايو 2007.

بدولة، وتمارس أعمالها بدولة أخرى، كما أن وجود مركز إدارتها أو اجتماع مجلس الإدارة أو المديرين أيضا أصبح من السهولة عقده عبر الانترنت بتقنية مؤتمرات الفيديو، وكذا الرقابة يمكن أن تمارس من دولة إلى أخرى وفقا للتسهيلات التي تقدمها الانترنت<sup>(1)</sup>.

لذا حدد موقع المنشأة على الشبكة الذي تتم فيه جميع عمليات البيع، ولا يقتصر على مجرد الإعلان والدعاية لمنتجاتها يمثل مكان إقامتها، ومن ثم يعطي الدولة التي ينسب إليها الحق في فرض الضريبة بوصفها دولة الإقامة.

يمكن أن يكون هذا المعيار يشوبه قصور، ويعتبر شكليا تتحكم المنشأة في تحديده بناء على اعتبارات ضريبية، حيث تختار المنشأة ملاذ ضريبي يعفي صفقات التجارة الالكترونية من الضريبة، لتجعلها موقع لها، في حين تتخذ مكان آخر مقرا لإقامتها الفعلية.

### ب- تحديد دولة مصدر الدخل (مبدأ الإقليمية)

يتماشى هذا المبدأ، مع المنطق الذي يفترض، أن الضريبة يجب أن تدفع ضمن نطاق المكان الذي تم فيه العمل، أو الإنتاج، ويطبق هذا المبدأ على المكلف بدفع الضريبة سواء كان مواطنا أصليا أو مقيما، أي انه يمتد ليشمل كل من أنتج دخلا خاضعا للضريبة بغض النظر عن كونه مواطن أم مقيم. اعتمدت الجزائر نفس مبدأ الإقليمية في قانونها الضريبي، وتشتترط المادة 137 من قانون الضرائب المباشرة والضرائب المماثلة، وجود أربعة معايير متميزة تتيح تحديد الضرائب على الشركات الأجنبية بسبب الأرباح التي تحققها في الجزائر، وجاء نصها كالتالي: تستحق الضريبة عن الأرباح المحققة بالجزائر.

تعتبر أرباحا محققة في الجزائر على الخصوص:

- الأرباح المحققة في شكل شركات، والعائدة من الممارسة العادية لنشاط ذي طابع صناعي أو تجاري أو فلاحي عند عدم وجود إقامة ثابتة.

- أرباح المؤسسات التي تستعين في الجزائر بممثلين لهم شخصية متميزة عن هذه المؤسسات .

- أرباح المؤسسات، وان كانت لا تملك إقامة أو ممثلين معينين، إلا أنها تمارس بصفة مباشرة أو

غير مباشرة، نشاطا يتمثل في انجاز حلقة كاملة من العمليات التجارية.

إذا كانت مؤسسة ما تمارس في أن واحد نشاطها في الجزائر وخارج التراب الوطني، فان الربح الذي تحققه من عمليات الإنتاج أو عند الاقتضاء من عمليات البيع المنجزة بالجزائر يعد محققا فيها، ماعدا في حالة ثبات العكس من خلال مسك محاسبين متباينتين.

نلاحظ أن المشرع الجزائري لم يحدد معيار الإقليمية لكنه حدد معايير يفترض بموجبها تحقق الأرباح في الجزائر.

(1)- هشام سليمان ونوس، مرجع سابق ، ص08.

ومن مزايا هذا المبدأ يؤدي إلى تجنب ظاهرة الازدواج الضريبي الدولي، وذلك لان كل دولة تمارس سيادتها في فرض الضرائب ضمن نطاقها<sup>(1)</sup>.

كما نوضح هنا، انه يجب التمييز بين كون الممول يزاول نشاطا مع الدولة، وكونه يزاول نشاطا في الدولة، إذ أن الدخل يولد في الدولة التي يزاول النشاط فيها، لا في الدولة التي يزاول النشاط معها . وحتى لا تتوسع الدولة في تطبيق هذا المعيار، قد تبنت القوانين الداخلية، والاتفاقيات الدولية، معيارا ضابطا لتحديد فرض الضريبة على الدخل الذي ينتج مباشرة من مصادر داخل الدولة المعنية، وذلك عن طريق المنشأة الثابتة، أو مزاوله النشاط عن طريق وكيل تابع للمنشأة الأجنبية، أو عن طريق الحلقة التجارية الكاملة.

لكن هذا المبدأ غير كافي بالنسبة للدولة في منحها الحق الضريبي بالكامل على نشاط التجارة الالكترونية، وخصوصا عندما يتم البيع دون أن يكون للشركة الأجنبية أي وجود قانوني أو مادي في دولة المشتري، ويصعب كذلك عند المعاملات التي تكون موضوعها سلع رقمية تتجاهل المنافذ الجمركية للدولة.

كما تتعارض خاصية الدينامكية للتجارة الالكترونية مع ضرورة توفر شرط البقاء والدوام النسبي لمدة معينة من الزمن في الدولة للقول بوجود منشأة ثابتة فيها، لما تتمتع به المنشآت التي تعمل في مجال التجارة الالكترونية من القدرة على تغيير مواقعها وعناوينها على الانترنت.

و يثار التساؤل أيضا عن المعيار الذي يجب الاعتماد عليه لتحديد دولة مصدر الدخل بالنسبة للخدمات حيث تحدد غالبا دولة المصدر، بالدولة التي تؤدي فيها الخدمة أو التي يقيم فيها المنتفع بهذه الخدمة، ولما كان تقديم الخدمة عبر الانترنت، لا يستلزم في الكثير من الحالات أن ينتقل مؤدي الخدمة من الدولة التي يقيم فيها إلى دولة المنتفع بها، كما يمكن أن يحصل المنتفع على الخدمة من خلال الموقع لمقدم الخدمة يوجد في دولة غير التي يقيم فيها<sup>(2)</sup>.

فانه يثار التساؤل عن المعيار الذي يجب الاعتماد عليه، لتحديد الدولة مصدر الدخل بالنسبة للخدمات التي تتم عبر الانترنت، والتي يمكن الحصول عليها مباشرة من خلال تحميلها على جهاز الحاسوب؟

وعليه تبقى مشكلة تحديد مصدر الدخل قائمة.

(1)- عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي، دراسة مقارنة ، الطبعة الأولى ، دار حامد للنشر والتوزيع، الأردن ، 2008، ص200.

(2)- محمد رمضان صديق، مرجع سابق، ص265.



## الفقرة 02: تحديد الدخل الخاضع للضريبة

إن تصنيف مداخل التجارة الالكترونية، له أهمية ضريبية، حيث يعامل قانون الضرائب فئات الدخل كلا على حدا، مثلا (هناك ضرائب على مداخل الأرباح الصناعية والتجارية، وضرائب على الأجور... الخ)، وبما أن التجارة الالكترونية ذات طبيعة رقمية في الغالب، كان لا بد من محاولة إعطائها تصنيف محدد، لتمكين الإدارة الضريبية من تحديد العلاقة بين نوع الدخل والضريبة المطبقة عليه، وكذا تحديد العلاقة بين صاحب الدخل، ومن يدفع الضريبة.

على مستوى القانون الدولي الضريبي، تقوم منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي، بناء على نموذج الاتفاقية الخاص بها، تحاول إيجاد تصنيف لمداخل التجارة الالكترونية، لما ينضوي عليه من أهمية في الدولة صاحبة الحق في فرض الضريبة، دولة الإقامة أم دولة المصدر؟ كما يجنب هذا التصنيف وقوع الدول المختلفة في إعطاء وصفين مختلفين لنفس الدخل، مما يخلق ظاهرة الازدواج الضريبي<sup>(1)</sup>. بناء على ما تقدم، نبين عناصر الدخل الخاضع للضريبة (أولا) ثم تقسيمات الدخل الخاضع للضريبة على الدول المختلفة (ثانيا).

### أولا: عناصر الدخل الخاضع للضريبة

إن التمييز بين عناصر الدخل، له أهمية ضريبية، لذا نبين أنواع المداخل التي تتجم عن نشاط التجارة الالكترونية، حيث يتحقق دخل التجارة الالكترونية بطرق مختلفة، فينتج عنها دخل عادي ودخل غير عادي:

النوع الأول: أرباح الأعمال، ويشمل أرباح النشاط المتمثل في البيع والأرباح الرأسمالية وغيره من العمليات.

النوع الثاني: الإتاوات (redevances)، وهي أرباح غير عادية تخضع لإجراء ضريبي يختلف عن النشاط التجاري العادي، وتتمثل في المبالغ التي تحصل عليها المنشآت مقابل استخدام، أو الحق في استخدام الأصول أو الحقوق المعنوية، مثل براءة الاختراع، وحقوق التأليف، واستخدام المؤلفات العلمية والأدبية وغيرها.

تهتم التشريعات الضريبية والاتفاقيات الدولية بهذا التقسيم لما فيه من أهمية، واختلاف في المعاملة الضريبية، حيث تفرض ضرائب وفق مكونات النظام الضريبي لدولة ما على هذه الأرباح وفقا لآليات معتادة، وسعر محدد، إما الإتاوات التي يحصل عليها شخص غير مقيم فإنها تخضع للضريبة على أساس إجمالي مبلغ الإتاوة، وتحصل عن طريق الاقتطاع من المصدر<sup>(2)</sup>، ويمكن أن تعامل الإتاوات معاملة الأرباح العادية إذا كان للشخص المقيم منشأة دائمة في الدولة التي يقيم فيها دافع الإتاوة،

(1) - HUET Frédéric, op.cit, p .195.

(2) -OECD, *Tax challenges arising from digitalisation* –Interim report 2018, Inclusive Framework on BEPS,OCDE-G20 ,Paris ,2018 .

وأحيانا يصعب التفرقة بين الدخل والإتاوة<sup>(1)</sup>، فيجب هنا النظر إلى جوهر الصفقة لا إلى الشكل الذي تمت به للحكم عما إذا كان الإيراد المحقق منها دخل أو إتاوة<sup>(2)</sup>، مثال شخص يريد شراء خمس نسخ من كتاب فإن اشتراها كاملة تكون تجارة عبارة عن سلعة، والأرباح عادية، أما إذا اشترى نسخة عن طريق التحميل الإلكتروني ومن ثم منح الحق بنسخ أربع نسخ يكون الدخل هذه العملية إتاوة.

ولتحديد معنى الإتاوة ودفع اللبس، جاء في الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية تعريف الإتاوة في المادة 12 الفقرة الثانية 02 بما يلي: " المبالغ المدفوعة أيا كان نوعها، مقابل استعمال، أو الحق في استعمال، حقوق النشر الخاصة بعمل أدبي أو فني أو علمي، بما في ذلك أفلام السينما وأي براءة اختراع أو علامة تجارية، أو تصميم أو نموذج ، أو خطة، أو تركيبية، أو عملية سرية، أو مقابل معلومات تتعلق بخبرة صناعية أو تجارية أو علمية"<sup>(3)</sup>.  
مما سبق نقوم بتقسيم لأهم صور النشاط المتعلق بالتجارة الإلكترونية إلى أرباح (أ) وإتاوات (ب) فيما يلي:

#### أ: الأرباح

تفرض الضريبة على صافي الربح، من جميع صور الدخل التي تحققها المنشآت، ومنها العاملة في مجال التجارة الإلكترونية، سواء كانت مداخل رئيسية أو أرباح أخرى.  
نصت المادة 07 من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية على هذه الأرباح منها:

#### صور الدخل الرئيسي:

-بيع السلع أو تأجيرها، حيث يوجد الكثير من المواقع التي تمكن المشتريين من انتقاء السلع المادية وطلبها ودفع ثمنها، ثم تسليمها بطريقة مادية، كما يمكن إنجاز الصفقة بكامل مراحلها بالطرق الإلكترونية، إذ تسلم السلعة بالتحميل مباشرة إلى جهاز حاسوب المستهلك، مثل المجلات والكتب والموسيقى والاستشارات وغيرها من الأمور الترفيهية.

-تقديم الخدمات عن طريق الانترنت، يمكن تقديم كثير من الخدمات منها البنكية أو حجز تذاكر الطيران وغيرها من وسائل النقل، والاستشارات القانونية والمهنية .

(1)-GUESSOUS Sophia , op.cit , p 5 4.

(2) OECD, -International chamber of commerce, Tax issues and ramifications of electronic commerce, prepared by(Icc) commission on tax ation jointy with the (BAIC),1999 .

(3) -OCDE, *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune*, 2014(version complète) Ed OCDE, 2016, p .36.

-تقديم المعلومات أو توريدها، إذ يمكن الحصول على البيانات والمعلومات بنظام الاتصال المباشر، حيث تتيح روابط الحاسوب مثل Lexis و Nexis، من الاتصال بقواعد بيانات ضخمة، تمكن العميل من الحصول على البيانات التي يطلبها.

القيام بأعمال الدعاية والنشر والإعلان، التي تستعمل شاشة الحاسوب للترويج على السلع والخدمات، وغيرها من المنتجات للمنشأة والأفراد.

وبجانب هذه المداخل الرئيسية لنشاط التجارة الإلكترونية، يمكن للمنشآت أن تحقق صورا أخرى من الدخل تخضع للضريبة ومنها: الإيرادات العارضة، والأرباح الرأسمالية ومنها: شراء السلعة بطرق التسويق عبر الانترنت، منح المستهلك ترخيصا دائما أو لمدة طويلة باستخدام برنامج جاهز أو منتج رقمي، قيام مزود الخدمة بتوفير وسائل الاتصال، الخدمات التي يقدمها المهنيون والاستشاريون... الخ.

### ب: الإتاوات

نستنتج من التعريف السابق للإتاوة انه ينقسم إلى عنصرين:

العنصر الأول: الاستعمال، أو الحق في الاستعمال، وهذا يعني التفرقة بين الاستعمال ونقل الملكية، أو بين استعمال الأصل بذاته أو أداء الخدمة عن طريق استعماله.

من الفقه من قال أن نقل الملكية بالكامل لكل الحقوق المتعلقة بالبرنامج الجاهز أو الكتب أو الموسيقى والفيديو، تعد عملية بيع، وتدخل إيراداتها ضمن أرباح الأعمال التي تحكمها المادة 07 من الاتفاقية، وليست إتاوة، بغض النظر عن المدة التي يستغرقها نقل الملكية، أو مكان نقلها أو الشكل أو الصورة التي يتم بها هذا النقل<sup>(1)</sup>، لأن الأصل في الإتاوة هي حقوق مؤقتة.

وذلك خلاف المقابل الذي يحصل عليه مالك المال مقابل الترخيص للغير باستعمال هذا المال، حيث يعد مقابل الترخيص إتاوة.

ولا تؤثر طريقة نقل المعلومات في طبيعة المقابل الذي يدفع نظير الحصول عليها، ولا بمدى حيازة الشخص المنقول إليه قرص الحاسوب، أو ينتقل إليه مباشرة على القرص الصلب لحاسوبه عن طريق الربط بالانترنت.

فلا فرق بين المقابل الذي يدفع للحصول على نسخة من هذه المعلومات ويحصل عليها من خلال الربط بالشبكة، أو تحميل البيانات مباشرة على جهاز المستهلك، إذ أن النسخ من خلال الرابط(مودام) أو التحميل هو جزء مؤقت، لا يؤثر في طبيعة العملية كونها نقلا للبيانات والمعلومات من شخص لآخر، وان ما يؤثر في تحديد طبيعة هذا المقابل، هو الحقوق المترتبة على هذا النقل، للحكم على أن المقابل إتاوة أو إيراد يدخل ضمن الأعمال.

<sup>(1)</sup>-l'article 7 du Modèle fiscale OCDE .

أما العنصر الثاني: هو حق تأليف الأعمال الفنية والأدبية، ويشمل هذا الحق الأعمال الأدبية والفنية والتصوير والموسيقى والمسرح والعمل السينمائي ومصنفات التراث الثقافي<sup>(1)</sup>.

وإذا كان الغرض من الصفقة هو حصول المستهلك على معلومات رقمية، أيا كان نوعها، فإن الأمر يجب ألا يختلف عن الحالة التي يختار فيها المستهلك شراء هذه المعلومة بالطرق التقليدية، عن طريق اقتناء كتاب أو شريط فيديو، أو يحصل على نسخة بالطرق الإلكترونية.

في الحالتين لا يعد المقابل إتاوة، لأنه لم يتضمن نقلاً للحقوق المحمية وفقاً لقوانين حقوق المؤلف، وذلك بغض النظر عن عدد النسخ التي يحصل عليها المستهلك عبر الإنترنت، مدام حصوله على هذه النسخ مشروطاً باستعماله الشخصي، ولا تختلف هذه الحالة في حقيقتها عن كون المستهلك قد اشترى كتاباً أو عدد من الكتب بالطرق العادية.

أما إذا منح المستهلك الحق في إعادة نسخ هذه المعلومات بيعها للغير، فإن مقابل الحق في هذه الحالة يعد إتاوة، لأنه يتضمن استعمالاً أو حق في استعمال لمنتج محمي وفقاً لقانون حقوق الملكية الفكرية.

باختصار نستطيع القول أن هناك إتاوة، حيثما نحتاج إلى ترخيص لحيازة الحق أو استعماله. ويعد من قبيل الإتاوة :

- بيع الصور وغيرها من الوسائط إلى الغير، لاستخدامها في أغراض أخرى، مثل تحميل الصورة إلكترونياً إلى أحد الناشرين، بناء على طلبه، لاستخدامها كصورة غلاف كتاب يقوم بطبعه ونشره.

- تحديث البرنامج الجاهز وتقديم الدعم الفني في مقابل اشتراك دوري.

- الحصول على معلومات سرية، أو غير قابلة لإذاعتها على الغير من دون إذن مسبق مثل الأخبار والرسوم التخطيطية والبيانية.

- نقل الحقوق المتعلقة بالبرامج الجاهزة للحاسوب.

كما أن هناك مداخل من طبيعة مختلطة:

في حالة ما إذا حققت المنشأة دخلاً يشكل في الحقيقة مقابلاً لأكثر من نشاط تقوم به، حيث يتضمن جزءاً من هذا الدخل إتاوة، والجزء الآخر إيراد عادي، فإنه يثور تساؤل عن كيفية تطبيق نصوص الاتفاقيات الضريبية على هذا الدخل؟ خاصة إذا تعذر رد كل جزء من الدخل إلى طبيعته الخاصة.

---

(1) - المواد 03-04-05 من الأمر 03-05 المؤرخ في 19/07/2003 يتضمن حقوق المؤلف والحقوق المجاورة، الجريدة الرسمية عدد 44 الصادرة في 23 يوليو 2003.

لقد اعتمد كل من الاتحاد الأوروبي ومنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، على التكيف وفقا للنشاط الغالب، فإما أن تعتبر كل الأرباح إيرادات، أو تعتبر إتاوات، وبالتالي يساير نشاط هذه المنشآت سنويا فقد تتغير من سنة لأخرى نسب كل نشاط<sup>(1)</sup>.

### ثانيا: تقسيم الدخل الخاضع للضريبة على الدول المختلفة

يثور التساؤل عن كيفية تحديد حصة كل دولة من الدخل الذي تحققه المنشأة التي تعمل في التجارة الالكترونية على نطاق عالمي، حيث يكون لكل دولة أن تفرض الضريبة على الجزء الذي تحققه من مصادر ترجع إليها (أشخاص ينتمون إليها أو داخل حدودها)، وبما يضمن عدم تعرض هذه المنشأة لازدواج ضريبي، ينتج عن خضوعها لأكثر من ضريبة في أكثر من دولة على ذات الدخل.

ونوضح هذه المشكلة بالمثال التالي: شركة مقيمة في الجزائر، يتمثل نشاطها في بيع البرامج الجاهزة، وتستخدم جهاز خادم serveur موجودا في فرنسا يتلقى أوامر البيع وينفذها إلى مستهلكي أوروبا ويستضيف جهاز الخادم موقع الشركة الجزائرية، الذي يعمل أوتوماتيكيا بالكامل فهو يتلقى أوامر البيع ويجري العمليات على هذه الأوامر، ويتم استلام المنتجات المباعة عن طريق التحميل على أجهزة الكمبيوتر الخاصة بالمشتريين.

إذا اعتبر موقع الشركة الجزائرية على الخادم بمثابة منشأة دائمة لها في فرنسا، فإن التساؤل المطروح كيف يمكن أن نحدد الدخل أو الأرباح التي تحققها هذه المنشأة إلى إجمالي الدخل الذي تحققه الشركة من جميع أنشطتها الأخرى في جميع الدول التي تزاوّل النشاط فيها ؟

نتناول هذا الإشكال عن طريق تقسيم الأرباح وفق القواعد العامة (أ)، ثم طرق تقسيم الأرباح بالنسبة للمنشآت التي تعمل في مجال التجارة الالكترونية (ب) ونبين صور تقسيم الدخل المختلفة (ج).

#### أ: القواعد العامة لتقسيم الأرباح

يعتمد الفقه الضريبي على نظريتين لتحديد الأرباح أو المداخل التي يمكن إخضاعها للضرائب، مضمون النظرية الأولى، أن الدولة التي توجد فيها المنشأة الثابتة، هي مصدر الدخل الذي تحققه، بغض النظر عما إذا كانت بعض عناصر هذا الدخل قد تحققت داخل هذه الدولة أو خارجها، كما لا ينظر إذا ما كانت هذه العناصر ترتبط بنشاط المنشأة الثابتة أم لا، وسميت هذه النظرية، بنظرية قوة جذب المنشأة<sup>(2)</sup>.

(1) - هشام سليمان ونوس، مرجع سابق، ص 17.

(2) - محمد رمضان صديق، مرجع سابق، ص 161.

أما النظرية الثانية، تسمى نظرية ارتباط الربح بنشاط المنشأة، وتقوم على أن الدولة التي توجد فيها المنشأة الثابتة لها الحق بان تفرض ضرائب على عناصر الدخل، التي يكون مصدرها هذه الدولة أو التي يمكن نسبتها لنشاط المنشأة الموجودة في تلك الدولة<sup>(1)</sup>.

و التساؤل الجوهرى هو حول كيفية تحديد حصة كل دولة من الدخل الذي تحققه المؤسسات التي تكون معاملاتها في مجال التجارة الالكترونية وهذا ما نتطرق إليه في الفرع الموالم.

### ب: تقسيم الأرباح بالنسبة للمنشآت التي تعمل في مجال التجارة الالكترونية

التقسيم يثير في مجال التجارة الالكترونية، مشكلة الفصل بين المالك القانوني، والمالك الاقتصادي، ويهدف هذا الفصل بين الفكرتين، إلى التمييز بين المالك القانوني للأصول وهو الذي يعتبر قانونا صاحب حق ملكيتها، وبين المستخدم الفعلي لها والذي ينتفع بهذه الأصول و يحقق الدخل ويعرف بالمالك الاقتصادي لها.

ولحل مشكل الذي طرح في المثال السابق، تم إعداد لجان استشارية منها اللجنة الاستشارية (TAC) التابعة لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، وأصدرت في 2001 تقريرا بهذا الشأن، خلصت فيه إلى أن معظم الأرباح التي تتحقق من استخدام البرامج الجاهزة والأصول الغير الملموسة وجهاز الحاسوب، يجب أن تنسب إلى المالك الاقتصادي لهذه الأصول<sup>(2)</sup>، مما يعني أن نسبة قليلة من الأرباح أو الدخل المتحقق يمكن أن ننسبها إلى العمليات التي قام بها جهاز الخادم، أو موقع المنشأة عليه لانجاز الصفقة، وبالتالي تتخفف حصة فرنسا من الضريبة على الدخل باعتبارها دولة مصدر الدخل.

ولتحديد المالك الاقتصادي للأصول غير الملموسة، (في المثال الجزائر) كالبرامج الجاهزة المستخدمة في التجارة الالكترونية، والتي تعمل من خلال خوادم موجودة في دول مختلفة، فانه ينظر إلى أن المركز الرئيسي للشركة هو المالك الاقتصادي لهذه الأصول، باعتبار أنها هي التي تشغل وتدير هذه البرامج، دون أن تكون المالك القانوني لها.

إلا أن فكرة التمييز بين الملكية القانونية والملكية الاقتصادية، لتحديد الدخل على أساس أن هذه الفكرة تتجاهل أن المنشأة الثابتة تعد وحدة ضريبية مستقلة عن الشركة التابعة لها، وان التحليل الدقيق لهذه الفكرة يبين لنا التناقض الذي وقع فيه أصحابها، لأنه يفترض أن كلا من المنشأة الدائمة والأجزاء الأخرى للشركة هي مشروعات مشتركة أو مترابطة، تقوم بعمليات متكاملة لإبرام الصفقة على الانترنت، وهنا تطبق قاعدة المالك الاقتصادي، لكن تحديد الدخل الذي تحقق في الخارج وفقا لقواعد

(1)- نفس المرجع، ص162.

(2)- طارق عبد العال حماد، مرجع سابق، ص695.

السعر المحايد (at arms length) يتطلب اعتبار كل من المنشأة والشركة وحدة مستقلة عن الأخرى، وهنا تطبق قاعدة المالك القانوني.

### ج: صور تقسيم الدخل

\_الدخل المتحقق من نشاط الخادم *serveur* : قد يكون الخادم بمراحل البيع جميعها أوتوماتيكيا، وبالتالي يصعب تحديد الأرباح التي يمكن نسبتها إلى الشركة التي استخدمت جزءا من أعمال هذا الخادم، ويجب أن يكون الدخل المنسوب إلى هذا الموقع متفقا أو متناسبا مع نشاطه، كما تجيز اللجنة المالية نشاط المنشأة الثابتة في هذه الحالة على عمليتي استغلال الأصول غير الملموسة التي يملكها قانونا المركز الرئيسي، وإنجاز بعض عمليات البيع المتمثلة في تنفيذ بعض الأوامر.

-الخدمات التي تقدمها المنشأة الثابتة لباقي أجزاء المشروع الأجنبي: يجب تعيين مقابل لهذه الخدمات، يتحدد وفق السعر المحايد، وعلى أساس حجم هذه الخدمات وأهميتها للنشاط الذي تقوم به الأجزاء الأخرى للمشروع الأجنبي.

-تقديم الدعم الفني في الدولة التي توجد فيها المنشأة الثابتة: في هذه الحالة يمكن تحديد المقابل الذي حصل عليه المركز الرئيسي نظير الدعم، كما تضاف الأرباح أو الإيرادات التي تحققت بفعل هذا الدعم إلى إيرادات المنشأة الثابتة.

- التطوير الكامل لموقع الشبكة: وهذا ينعكس على زيادة الدخل أو الأرباح التي يمكن نسبتها إلى هذه المنشأة دون أن يتقرر للمركز الرئيسي حصة من هذه الأرباح الزائدة.

-استغلال خوادم متعددة: يمكن أن تستغل الشركة عدة خوادم موجودة في دول مختلفة، تقوم جميعها بالوظائف نفسها، ومن ثم تعد كل دولة صاحبة الحق في فرض الضريبة على الدخل من موقع المنشأة الذي يستغل الخادم الموجود فيها.

### الفرع الثاني: فرض الضرائب غير المباشرة على التجارة الإلكترونية

تتمثل الضرائب غير المباشرة في التشريع الضريبي الجزائري في الرسم على القيمة المضافة، والرسم الداخلي على الاستهلاك، والرسم على المنتجات البترولية، بالإضافة إلى ضرائب غير مباشرة أخرى<sup>(1)</sup>.

سنركز في دراستنا هذه على الرسم على القيمة المضافة TVA، يعتبر هذا الرسم أكبر وأهم تطور ضريبي في القرن العشرين، فقبل خمسين عاما لم تكن هذه الضريبة معروفة خارج أوروبا إلا قليلا، ولكنها اليوم العنصر الأساسي في الهيكل الضريبي لأكثر من 150 دولة.

(1) - بشير يلس شاوش، مرجع سابق، ص 35.

لقد ادخل الرسم على القيمة المضافة في الجزائر، وكان من احد ابرز الضرائب التي شملها الإصلاح<sup>(1)</sup>.

فالرسم على القيمة المضافة يفرض على ما يتم إضافته من قيم لدى كل مرحلة من مراحل الإنتاج والتداول السلعي، أو عند تأدية الخدمات<sup>(2)</sup>.

هذا الرسم يتميز بخصائص كثيرة، إذ أنه واسع التطبيق والتوسع من مجال الخصم، وذا معدلات منخفضة، ويمتاز بالحياد والشفافية<sup>(3)</sup>، مما جعل الدول تتوسع في فرضها، ومنها الجزائر فنظامها الجبائي يقوم على تفضيل الضرائب غير المباشرة بأنواعها والمفروضة على الاستهلاك أساسا عوض الضرائب المباشرة<sup>(4)</sup>.

كما لا شك أن الكثير من الدول تعتمد على الضريبة على القيمة المضافة، لتجميع جانب كبير من الإيرادات، خصوصا الاتحاد الأوروبي الذي يكون نموذج دراستنا، نظرا لان جميع القرارات المتعلقة بالضريبة على القيمة المضافة اتخذت على مستوى الاتحاد حيث تقدر الضريبة على القيمة المضافة على مستواه 44% من إجمالي إيرادات الضرائب، لذا تسعى المجموعة الأوروبية لاستقرار هذه المورد الجبائي<sup>(5)</sup>، لما تتيحه التجارة الالكترونية من مزايا، كما سيؤدي عدم خضوع المنتجات والخدمات الرقمية للضريبة إلى نتائج بالنسبة لدول الاتحاد :

المشكلة الأولى: هي الحصيلة الضريبية الضائعة من دول الاتحاد الأوروبي بسبب عدم القدرة على جباية الضريبة المفروضة على هذه العمليات، وتتفاقم مع مرور الزمن وتطور التجارة الالكترونية وتقنياتها.

المشكلة الثانية: الميزة التنافسية التي يتمتع بها البائع الغير الأوروبي، بالمقارنة مع نظرائه من مواطني الاتحاد الأوروبي، فمواطني الاتحاد عند بيعهم للمنتجات والخدمات الرقمية ملزمون بجمع

---

(1) - جاء هذا الرسم لتعويض نوعين من الضريبة في النظام السابق لما قبل الإصلاح، وهما الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج، والرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات.

(2) - إيناس جمعه فهمي شكر، التجارة الالكترونية وحتمية تطبيق ضريبة القيمة المضافة، المؤتمر الضريبي السادس عشر، الأزمات والصعوبات التطبيقية للتشريعات الضريبية الحديثة، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، 2010، ص20.

(3) - حميد بوزيدة، مرجع سابق، ص24.

(4) - بشير يلس شاوش، مرجع سابق، ص38.

(5) - SARTIAUX Mathieu, op.cit , p .61.



الضريبة على القيمة المضافة من زبائنهم المقيمين في دول الاتحاد الأوروبي، أم الغير فهم غير ملزمين بذلك ، مما يجعل أسعارهم أكثر تنافسية من منافسيهم في أقاليم الاتحاد الأوروبي.

إن السلع والخدمات التي يتم تداولها من خلال التجارة الالكترونية، مثلها مثل السلع والخدمات التي يتم تداولها من خلال التجارة العادية، لكن آلية هذا التداول تختلف جزئيا أو كليا، ففي حالات كثيرة يتم تداول السلعة أو الخدمة من المنتج أو التاجر أو مقدم الخدمة إلى المستهلك بالصورة المادية، على الرغم من أن الاتصال بهذا المستهلك يتم الكترونيا، وفي حالات أخرى يمكن أن تتم كافة مراحل الصفقة الكترونيا، حيث يقوم المستهلك بطلب السلعة ودفع ثمنها واستلامها بالوسائل الالكترونية، عن طريق الانترنت، ومن المعلوم أن تداول السلع والخدمات تخضع للضريبة على القيمة المضافة، فما مدى إمكانية تطبيق هذه الضريبة على السلع والخدمات التي تتم الكترونيا عبر الانترنت؟

### **الفقرة 01: مشكلات تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في بيئة التجارة الالكترونية**

تثير مسألة فرض الضرائب على الاستهلاك TVA على معاملات التجارة الالكترونية، تحديات كبيرة لدول الاتحاد الأوروبي، ويتمثل مشكل إخضاع المعاملات الالكترونية للضريبة على القيمة المضافة في صعوبة تحديد وإخضاع مصدر الخدمة، أي تحديد منشأة المورد للخدمة<sup>(1)</sup>، مع الارتفاع المتزايد في عدد الخدمات التي تتم عن بعد<sup>(2)</sup>، وما إذا كان مقر منشأة مورد الخدمة في دول الاتحاد الأوروبي أو خارجها.

ولا تثار مسألة إخضاع المعاملات الالكترونية للضريبة على القيمة المضافة، بالنسبة للعمليات التي تتم بين دول الاتحاد بحكم أنها معفاة من الضريبة<sup>(3)</sup>، إنما الإشكال يطرح بالنسبة للعمليات التوريد للسلع والخدمات من خارج دول الاتحاد الأوروبي في كيفية تتبعها وإخضاعها للضريبة. إن السلع والخدمات بجميع أنواعها تخضع لضريبة على القيمة المضافة، مع وجود الاستثناءات، وبغض النظر عن الطريقة التي تم التعامل بها، كما لا يهم الطريقة التي بواسطتها سلمت السلعة للمشتري.

وهذا ينطبق على المنتجات والخدمات الرقمية<sup>(4)</sup>، التي يتم الاستفاة منها عن طريق الانترنت، فهي تخضع للضريبة على القيمة المضافة، ويجب دفعها عند حدوث عملية الشراء، ولكن تكمن المشكلة

---

(1)-KRUGER Hervé, *La fiscalité d'internet et du commerce électronique*, Revue Française de Comptabilité, n°455 Juillet-Aout 2011, p.31.

(2)- PATRICE Pillet ,*Nouvelles règles TVA 2015 et leur impact sur le commerce électronique*, Commission européenne DG TAXUD , 17janvier 2013, p . 04.

(3)- *Commerce électronique et fiscalité indirecte*, communication de la commission au conseil au parlement européen et au comité économique et fiscal, commission des communautés européennes, Bruxelles, le 17/06/1998, p .08.

(4)- *Ibid.*, p. 07.

في كيفية تحصيل هذه الضريبة؟ وما هو المعيار المناسب لفرض ضريبة القيمة المضافة على التجارة الإلكترونية؟ ومتى نعتبر العملية الرقمية سلعة أو خدمة ؟

### أولاً: تحديد الدولة صاحبة الحق في فرض الضريبة

إن ضريبة القيمة المضافة تميز بين السلع والخدمات، وتجعل لكل منهما معاملة خاصة لأن له نتائج من عدة جهات، فتصنيف المعاملة تحت واحدة أو أخرى لها نتائج بشكل رئيسي فيما يتعلق بالواقعة المنشئة للضريبة ومدى استحقاق الضريبة<sup>(1)</sup>.

كما نفرق بين التجارة خارج الخط(التجارة الإلكترونية غير مباشرة ) والتجارة على الخط ( التجارة الإلكترونية المباشرة).

التجارة خارج الخط: فيما يخص السلع في شكلها المادي<sup>(2)</sup>، التي يقوم المشتري المقيم في دول الاتحاد الأوروبي، بشرائها عبر الانترنت ومن طرف بائع خارج حدود الاتحاد الأوروبي، ولكن تسليمها يتم بالطريقة العادية، فان مكان تقديم هذه السلع هو في دولة البائع، ولذلك فهو غير مكلف بجباية الضريبة من المشتري وإنما يتوجب على المشتري دفع قيمة الضريبة عند استلامه للبضاعة عند نقطة العبور الجمركية، معناه الضريبة على التجارة الإلكترونية تناسبها آليات الضريبة على القيمة المضافة عند تسليم هذه البضاعة بالطرق المادية عبر المنافذ الجمركية.

أما الشكل الثاني ونعني به التجارة على الخط، والمتمثلة في السلع والخدمات الرقمية، والتي تسلم بطرق الكترونية<sup>(3)</sup>، وتتجاهل المعابر الجمركية، ويتعذر تسجيلها يثير إشكالات حول الدولة صاحبة الحق في فرض الضريبة على القيمة المضافة<sup>(4)</sup>، أي دولة المقصد ؟ (أ) أم دولة المصدر؟(ب).

على مستوى العمليات الدولية فان الاختصاص بفرض الضريبة يتحدد وفقاً لمبدأين رئيسيين:  
-مبدأ دولة المصدر، وهو يعطي الحق في فرض الضريبة إلى الدولة التي تنتج فيها السلعة أو يقيم فيها مقدم الخدمة.

-مبدأ دولة المقصد، وهو يعطي الحق في فرض الضريبة للدولة التي يستهلك فيها السلعة أو تؤدي فيها الخدمة.

(1)- BOYTCHEV Sophie , *TVA et e-Services* , Mémoire DESS Droit de l'internet administration entreprises , Université Paris Panthéon Sorbonne, 2002-2003, p.27.

(2)- SARTIAUX Mathieu, op.cit , p .67.

(3)- SARTIAUX Mathieu, op.cit , p .70.

(4)-إبراهيم كامل الشوابكه، مرجع سابق، 520.

## أ- مبدأ دولة المقصد

تطبق معظم دول الاتحاد الأوروبي مبدأ دولة المقصد، أو دولة المستهلك النهائي، حيث يكون لدولة المستهلك الحق في مطالبة الشركات البائعة بتحصيل الضريبة وتوريدها من المستهلكين المقيمين في هذه الدولة.

إلا أن تطبيق هذا المبدأ ليس سهلاً فالشركة البائعة ليست في حاجة إلى التعرف على مكان إقامة المستهلك، وتتبعه لإتمام عمليات البيع والشراء، فهذه العملية تؤثر على القدرة التسويقية للشركة، ناهيك عن صعوبة تتبع الشركات لزيائنها الذين يزودون الشركة بمعلومات خاطئة. ونظراً لصعوبة تطبيق مبدأ دولة المقصد أو دولة المستهلك النهائي، فقد ذهب اتجاه إلى تطبيق معيار دولة المصدر.

## ب- مبدأ دولة المصدر

ونعني به الدولة التي تنتج فيها السلعة أو هي الدولة التي تقيم فيها المنشأة البائعة، ومن ثم تلتزم المنشأة البائعة بتحصيل وتوريد الضريبة على عمليات البيع التي تم من خلال التجارة الإلكترونية، وذلك من خلال تحميل السلعة المباعة قيمة الضريبة، وتوريدها بعد ذلك إلى الإدارة الضريبية التابعة لها.

هذا المبدأ إن كان من شأنه أن يتفادى صعوبة البحث عن مقر إقامة المستهلك النهائي، إلا أنه يثير التساؤل عن كيفية تحديد الدولة التي يقيم فيها المورد، وهو الأمر الذي يعد من أهم المشاكل التي تثار حول فرض الضريبة على صفقات التجارة الإلكترونية.

ولو كانت فيه إمكانية لتحديد إقامة المنشأة البائعة فإن الإدارة الضريبية لن تتمكن من التأكد من حجم مبيعاتها من المنتجات الرقمية، وذلك إذا كانت المنشأة تستخدم أسلوباً خاصاً بالتشفير يمنع الوصول إلى البيانات الحقيقية.

كذلك تكمن الصعوبة بالنسبة للخدمات والمنتجات الرقمية، فنجد إشكالات عند محاولة فرض الضريبة عليها وهذا ما ناقشه في العنوان الموالي.

## ثانياً: تقسيم المعاملات الرقمية إلى سلع وخدمات

ننطلق من طبيعة المعاملة الرقمية البحتة التي تتم من خلال التجارة الإلكترونية، هل هي سلعة أم خدمة؟

صنفت التجارة الإلكترونية عالماً، في إطار مسعى منظمة التجارة العالمية، إلى إيضاح طبيعتها وإطارها القانوني، ضمن مفهوم الخدمات، وقد تقرر ذلك في التقرير الصادر عن مجلس منظمة التجارة الدولية الخاص بالتجارة في الخدمات 1999 حيث ذهب هذا التقرير إلى أن تزويد الخدمات بالطرق

التقنية، يقع ضمن نطاق الاتفاقية العامة للتجارة في الخدمات (GATS)، باعتبار أن الاتفاقية تطبق على كافة الخدمات بغض النظر عن طريقة تقديمها<sup>(1)</sup>.

كما يعتبر الاتحاد الأوروبي المنتجات الرقمية، خدمات وليست سلع<sup>(2)</sup>، وتعرف الخدمات بمفهوم المخالفة، كما جاء في المادة 06 الفقرة 01 من التوجيه السادس ومعناها أن تقديم الخدمات، أي عملية لا تشكل تقديم السلع في مفهوم المادة الخامسة من التوجيه<sup>(3)</sup>، فما هي عملية تقديم السلع؟

إن عمليات تقديم السلع حسب المادة الخامسة 05-01 من التوجيه السادس تعني عملية نقل الحق بالتصرف بالمنتجات المادية كمالك لها<sup>(4)</sup>، فهل تتضمن عملية نقل المنتجات الرقمية الكترونياً عبر الانترنت نقلاً للممتلكات المادية؟

إن نقل المنتجات الرقمية، هو مجرد نقل لبعض الإشارات والخوارزميات الكترونياً، ولا يمكن اعتبارها ممتلكات مادية.

يعتبر قانون الضريبة على القيمة المضافة التيار الكهربائي والغاز والتبريد وما يماثلها ممتلكات مادية، أي إن عمليات تقديمها تعتبر تقديم سلعة، فهل تقاس عليها الإشارات الالكترونية وتعتبر المنتجات الرقمية سلعة؟

في الواقع إن الإشارات والخوارزميات المنقلة عبر أسلاك الشبكات المختلفة، تعتبر مختلفة مطلقاً عن التيار الكهربائي، فهذا الأخير ينتقل عبر الأسلاك من أجل أن يستهلك بذاته<sup>(5)</sup>، أما البيانات والإشارات الالكترونية فهي ليست كذلك، إذ أنها بعد انتقالها تبقى على طبيعتها وبشكلها الرقمي ليكون بالإمكان استخدامها فيما بعد مرات عديدة دون استهلاكها، لذلك لا يمكن اعتبار المنتجات الرقمية سلع.

اعتمد الاقتراح الأوروبي ومنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، أن أي عملية تؤدي إلي وضع منتج تحت تصرف المشتري بالشكل الرقمي عبر شبكة الانترنت يجب أن تعامل لإغراض الضريبة على القيمة المضافة، على أنها عملية تقديم خدمة.

ويتوافق هذا الاتجاه مع رغبة الاتحاد الأوروبي في إلزام موردي الخدمة غير الأوروبيين بتحصيل الضريبة لصالح دول الاتحاد.

---

(1)-المركز الوطني للمعلومات، التجارة الالكترونية، الجمهورية اليمنية، مايو 2005، ص 06.

(2)- BOYTCHEV Sophie , op.cit , p. 55.

(3)-Rosa JULIA-BARCELO ,Étienne MONTERO et Anne SALAUN , op.cit , p. 167.

(4)-Ibid. , p 52.

(5)- SARTIAUX Mathieu, op.cit , p .71.

فلو اعتبرنا أن هذه المنتجات بضائع، فسيكون مكان تقديمها هو مكان وجودها عند بدء نقلها، أي في دولة البائع، وهذه الدولة هي صاحبة الحق في فرض الضريبة على العملية وليست دولة المشتري، وبالتالي لا تملك دول الاتحاد الأوروبي إلزام ذلك البائع بجمع الضريبة لصالحها.

إن تعتبر عمليات التجارة الإلكترونية المباشرة، عملية تقديم خدمات من أجل متطلبات تطبيق الضريبة على القيمة المضافة، ويجب أن تخضع هذه العملية للضريبة من قبل الدولة التي تستهلك فيها.

فاعتبار المنتجات الرقمية بضائع، يعني أنها تخضع للضريبة في مكان تقديمها، أي دولة البائع خارج النطاق الإقليمي للاتحاد الأوروبي، والمشتري هنا لن يدفع قيمة الضريبة للإدارة على خلاف البضائع التقليدية التي يتم استثناء الضريبة المفروضة عليها عند الحدود الجمركية، فالمنتجات الرقمية لا تمر عبر النقاط الجمركية، لذا تمثل تحدي أمام الإدارة الضريبية للكشف عنها، لتقوم بفرض الضريبة عليها وقبضها من المشتري.

وإذا نظرنا إلى المنتجات الرقمية على أنها خدمات، فالمنتجات والخدمات الرقمية عندها ستخضعان للضريبة معاً في مكان تقديمهما، ونعني به دولة المشتري، إذا اعتبرنا أن هذه الخدمات من الخدمات الغير المادية التي يكون مكان تقديمها في مكان استهلاكها، أي أن الدولة صاحبة الحق في فرض الضريبة على العملية هي إحدى دول الاتحاد الأوروبي، ولكن بما أن البائع من غير مواطني الاتحاد الأوروبي أو يقيم في دولة أخرى فلن يكون بإمكان الإدارة الضريبية إلزامه بجباية الضريبة لصالحها من المشتريين، وسيكون صعباً على الإدارة الضريبية جمع هذه الضريبة من المستهلكين.

## **الفقرة 02: الحلول المقترحة من الاتحاد الأوروبي لتذليل عقبات تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في البيئة الرقمية**

في الواقع، اتضح أن التطبيق الصارم لنظام ضريبة القيمة المضافة، الناتج عن التوجيه السادس 77/388/CEE، على التجارة الإلكترونية يطرح مشكلات كبيرة خاصة في سياق المعاملات التي تتم بالكامل عن طريق المسار غير المادي، ولا سيما من حيث مؤهلاتهم، لذا عدل مرات عدة. أثارت هذه الإشكالات تشوهات في المنافسة بين التجارة العادية والتجارة الإلكترونية، الأمر الذي جعل مفوضية الاتحاد الأوروبي في سنة 2000، على ضوء الخسائر في ضريبة القيمة المضافة، اقتراح فرض الضرائب على المعاملات التجارية التي تتم عبر الانترنت، حيث يستند الاقتراح على المبادئ التوجيهية التي قدمتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، والتي اعتمدت في مؤتمر أوتاوا<sup>(1)</sup>.

<sup>(1)</sup>-BOYTCHEV Sophie, op.cit, p .06.

ويتمثل موقف الاتحاد الأوروبي من الضرائب على التجارة الإلكترونية، في حرص هذه الأخيرة على الدور الحيادي في جباية هذه الضرائب، والحرص على وضوح نطاق الجباية وملائمته، حيث تعد هذه الأخيرة احد أهم أهداف الاتحاد وشرطا من شروط نجاح عملية الاندماج<sup>(1)</sup>.

وفي 07 ماي 2002 تبنت المفوضية الأوروبية إنشاء مجلس توجيهي للتجارة الإلكترونية فيما يتعلق بالضريبة على التجارة الإلكترونية، وقد وافق المجلس في البدء بتطبيق ضريبة القيمة المضافة على المعاملات الإلكترونية<sup>(2)</sup>.

ولقد بدأ العمل بهذه التوصية في 2003، وعمل بهذا النظام على أساس فترة تجريبية للسنوات الثلاثة القادمة.

وسنحاول دراسة هذه المقترحات فيما يلي:

### أولا: البوابة الإلكترونية

وفقا للاقتراح الأوروبي بشأن تطبيق الضريبة على القيمة المضافة على عمليات التجارة الإلكترونية المتعلقة بشراء المنتجات وتقديم الخدمات الرقمية، إذ يتوجب على الباعة الغير الأوروبيين، الذين يبيعون منتجاتهم الرقمية إلى المستهلكين في دول الاتحاد الأوربي، جمع الضريبة من المستهلكين<sup>(3)</sup>، وهم ملزمين بالتسجيل في دولة أوروبية واحدة فقط لحاجات جمع هذه الضريبة<sup>(4)</sup>.

كما يمكن للبائع اختيار إي دولة من دول الاتحاد الأوروبي للتسجيل فيها وبغض النظر عن وجود أي ارتباط له بهذه الدولة، وإذا قام بالتسجيل فعليه جمع الضريبة المترتبة على جميع مبيعاته إلى المستهلكين في أي دولة من دول الاتحاد الأوروبي، ووفق النسبة الضريبية المطبقة في الدولة التي سجل فيها، ومن ثم يقوم بإرسال الحصيلة الضريبة التي جمعها إلى الإدارة الضريبة في الدولة التي سجل فيها<sup>(5)</sup>.

والهدف من هذا الاقتراح هو تسهيل الإجراءات على الباعة الغير الأوروبيين، والتخفيف عنهم من خلال إلزامهم بالتعامل مع إدارة ضريبية واحدة، فيكون بإمكانهم التعرف على نصوص قانون الضريبة

(1)-عبد الوهاب دادن، مرجع سابق، 160.

(2) -DIRECTIVE 2002 / 38/CE DE Conseil du 07mai 2002 modifiant en partie a titre temporaire , la directive 77/388/CEE en ce qui concerne le régime de TVA applicable aux service de radiodiffusion et de télévision et a certains service fournis par voie électronique , Journal Officiel des communautés Européenne , n°L128 /41 , Bruxelles ,07 mai 2002, p.04.

(3) -COUDO Thierry Piette , *Le Commerce électronique Assujetti a la TVA*, Revue Française Comptabilité , n° 360-Novembre 2003 , p.11.

(4)-محمد بهاء الدين بديع القاضي، دراسة تحليلية للمشكلات الضريبية للتجارة الإلكترونية، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، العدد 01-2002، ص366.

(5)- BOYTCHEV Sophie , op.cit, p .96.

في هذه الدولة، ويقدمون التصاريح الضريبية، ويدفعون الحسيلة لإدارة واحدة، ويخضعون للرقابة من قبلها وهذا يبسط العملية بكثير مقارنة بالتعامل مع الإدارات الضريبية في دول الاتحاد الأوروبي.

### ثانياً: الفوترة الإلكترونية<sup>(1)</sup>

تعتبر الفاتورة التي يسلمها مورد السلعة أو الخدمة ذات أهمية كبيرة لآلية عمل الضريبة على القيمة المضافة، فهي دليل القيمة المضافة التي دفعها المشتري للبائع، ويجب أن تتضمن هذه الفاتورة معلومات محددة لتقبله الإدارة الضريبية، ويجب أن تكون في نموذج محدد، والقالب المحدد للفاتورة تجنب الاحتيايل على الإدارة الضريبية، لذا تتميز الفاتورة الإلكترونية بقدر كبير من المصادقية مقارنة بالفوترة العادية، كما يجب المحافظة عليها لمدة معينة، والشكل الإلكتروني يوفر خدمة الحفظ بطريقة سهلة، واستعمال نظام التوقيع الإلكتروني للتحقيق من سلامة الفاتورة .

كما يجب إنشاء 15 بوابة إلكترونية، مما سيسمح بالخضوع الطوعي والإلكتروني للمشغلين، هذا تقدم هيكلي مهم ، جاء في التوجيه EC 38/2002<sup>(2)</sup> /يرافقه اللائحة 2002/792<sup>(3)</sup>.

كما تنص التوجهات الجديدة للاتحاد الأوروبي التي دخلت حيز التطبيق ابتداء من جانفي 2015 كمرحلة انتقالية، إلى غاية الفاتح من جانفي 2019 بالنسبة لإخضاع المعاملات الإلكترونية لضريبة القيمة المضافة، على إخضاع المعاملات الإلكترونية للضريبة على القيمة المضافة للبلد التي تقدم فيه الخدمة، أي بلد المستهلك النهائي وليس مورد الخدمة، مع إلزام المستفيد من الخدمة بالقيام بتصريح ضريبي عبر نظام التصريح عبر الانترنت، على مستوى الاتحاد الأوروبي عن طريق الشباك الوحيد<sup>(4)</sup> (mécanisme du guichet unique)، بإدماج الإدارات الضريبية للدول الاتحاد ضمن موقع الكتروني واحد للتصريح عن بعد، حيث يجد المواطن في دول الاتحاد جميع المعلومات المتعلقة بالتشريعات الضريبية والوثائق ونماذج التصريحات الضريبية ومواقع التصريح عن بعد، بالنسبة للإدارات الضريبية لكل دولة من دول الاتحاد وكل ما يحتاجه المواطن من الاستفسارات والمعلومات الضريبية.

(1) -Directive 2001 /115/CE du 20 décembre 2001 , modernisation et harmonisation de la facturation.

(2) - حتى 01 يوليو 2003، كان تاريخ بدء نفاذ التوجيه EC 38/2002 / على بعض الخدمات التي توفرها الوسائل الإلكترونية، ولا توجد قواعد محددة من الضريبة على القيمة المضافة على التجارة الإلكترونية، بالمعنى الواسع، التي تخضع لها الأحكام المتعلقة بالتجارة التقليدية.

(3) - BOYTCHEV Sophie , op.cit , p .09.

(4) - Christiane FÉRAL-SCHUHL, op.cit , p .370.

### ثالثاً: تبسيط نظام دفع الضريبة على القيمة المضافة

قامت دول الاتحاد الأوروبي بالموازاة مع تكييف تشريعاتها الضريبية مع المعاملات الالكترونية، بتكليف إدارتها الضريبية، مع التحولات الرقمية من خلال إدخال الرقمنة على تعاملاتها اليومية، من خلال اعتماد النظام التصريح الضريبي عن بعد عن طريق الانترنت، كما هو الحال بالنسبة لكل من فرنسا واسبانيا، التي توفر لمواطنيها إضافة إلى التصريح الضريبي التقليدي (الورقي)، نظام التصريح عن بعد (Télédéclaration)<sup>(1)</sup>، واعتماد نظام الدفع الالكتروني للضريبة (Télépaiement). لقد ساهم تطور النظام البنكي، والاستخدام الواسع لوسائل الدفع الالكتروني في وسط المجتمع الأوروبي على نجاح نظام التصريح عن بعد، وربط مختلف المصالح الإدارية التي لها علاقة بتوفير المعلومة الجبائية بالإدارة الضريبية.

### المطلب الثاني: التحصيل الضريبي في التجارة الالكترونية: آليات قد تفي بالغرض

بعد القيام بعملية تحديد الوعاء والمفاضلة بين الطرق الكيفية أو الكمية لتحديده، وبعد ربط الضريبة وتحديد سعرها تبقى المرحلة الأخيرة وهي تحصيل قيمة الضريبة، حيث تمثل مجموع العمليات والإجراءات التي يتم من خلالها نقل قيمة الضريبة من جيوب المكلفين بها إلى الخزينة العمومية<sup>(2)</sup>، كما يعرف التحصيل الضريبي على انه جملة الإجراءات إدارية كانت أو تقنية والتي من خلالها يتم نقل دين الضريبة من المكلف إلى الخزينة العمومية.

إن عملية التحصيل الضريبي عادة ما تتم من خلال طريقتين :

الطريقة العادية (التوريد المباشر، التوريد عن طريق الأقساط المقدمة، الاقتطاع من المصدر )  
الطريقة الجبرية غير العادية.

يستحيل استيفاء الإدارة الضريبية لدين الضريبة من مال المكلف لما تلجأ إلى الطريق القسري في الفضاء الالكتروني، لان فضاء غامض وغير مستقر كما بينا سابقاً، وهو محفز للخاضعين للضريبة على عدم احترام واجباتهم من التصريحات الضريبية، ويؤدي إلى تطبيق عقوبات وجزاء جزافية تنقل كاهل المدين بالضريبة، وعليه يخرج التحصيل عن قاعدة أساسية وهو الاقتصاد في النفقة. كما رأينا سالفاً، تثير التجارة الالكترونية العديد من الإشكالات ذات التأثير السلبي على قدرة الإدارة الضريبية في تحصيل الضرائب المختلفة المعمول بها، كما أدى زيادة الانتفاع بوسائل الالكترونية في الوسط التجاري إلى تحجيم في الحصيلة الضريبية.

(1)- Ibid, p .369.

(2)- PIERRE Beltrame ,La fiscalité en France ,Hachette supérieur ,5eme édition ,Paris ,1997,p.45.



إن تجاهل الحدود الدولية التي تتميز به التجارة الإلكترونية<sup>(1)</sup>، شكل عاملاً مشجعاً لدى الكثير إلى التفكير في ملاذ ضريبي آمن، خاصة في ظل افتقار الإدارة الضريبية إلى أساليب ضبط هذه التجارة، الأمر الذي سهل عملية التهرب الضريبي<sup>(2)</sup>، وهذه الصعوبة تتمثل أساساً بالمنتجات الرقمية التي يتم تبادلها عبر شبكة الإنترنت، حيث تواجه الإدارة الضريبية صعوبة في حصرها وضبطها. ولكن قناعة الدول في المحافظة على عدم تآكل القاعدة الضريبية والحاجة إلى الموارد المالية، حاولت ببعض الآليات لتتمكن من القدرة على المحافظة على الوعاء الضريبي ولو نسبياً، لذا سناحول تقييم أدوات التحصيل العادية خصوصاً آلية الاقتطاع من المصدر (الفرع الأول)، كما انعكست تكنولوجيا الإعلام والاتصال على القانون وخلق طرق وإجراءات تقنية (الفرع الثاني) على الخصوص في مجال الضرائب لتسهيل عملية التحصيل والتصريح الضريبي، فباعتبار هذه الأدوات فعالة إلى حد بعيد في تحصيل الضرائب على الأنشطة العادية، فهل هي كافية وفعالة لتحصيل الضريبة على معاملات التجارة الإلكترونية؟

### الفرع الأول: الاقتطاع من المصدر (الحجز عند المنبع)

حسب هذه الطريقة، يلزم القانون جهة معينة أو شخصاً معيناً بتحصيل الضريبة من الممول وتوريدها إلى الخزينة العامة<sup>(3)</sup>، وتطبق هذه الطريقة إذا توافرت العلاقة القانونية (دائن ومدين) بين المكلف القانوني والممول، مثل أن يقتطع صاحب العمل قيمة الضريبة من مرتبات وأجور عماله وموظفيه، أو أن تقتطع إدارة البنك قيمة الضريبة المستحقة على فوائد أموال زائنها المودعة في حسابات البنك، إن هذه العملية تتعدم فيها فرصة التهرب الضريبي طالما أنه لا مصلحة للممول في التهرب من دفعها، كما أنها تخفض من نفقات التحصيل.

إلا أن ما يؤخذ عليها هو تولي موظف غير مختص أي خارج دائرة الضرائب من حساب قيمة الضريبة واستقطاعها، وقد يلحق الضرر بالمكلف والخزينة نتيجة نقص الخبرة<sup>(4)</sup>.

ولقد اخضع المشرع الجزائري<sup>(5)</sup> الأشخاص الطبيعيين مهما كانت وضعيتهم إزاء الفئات الأخرى من المداخيل، الذين ينشطون في إطار دائرة توزيع السلع والخدمات عبر منصات رقمية أو باللجوء إلى

(1)- MANARA Cédric, *Droit du commerce électronique*, LGDJ, Paris, 2013, p.20.

(2)- إبراهيم بختي، دور الإنترنت وتطبيقاته في مجال الإنترنت، مرجع سابق، ص 98.

(3)- حميد بوزيدة، مرجع سابق، ص 37.

(4)- سعيد علي محمد العبيدي، اقتصاديات المالية العامة، مجلة للنشر والتوزيع، الأردن، 2011، ص 148.

(5)- المادة 282 مكرر 4 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة محدثة بموجب المادة 10 من قانون المالية لسنة 2019.

البيع المباشر على الشبكة، يخضعون لاقطاع من المصدر محرر من الضريبة بمعدل 5% بعنوان الضريبة الجزافية الوحيدة، يطبق على مبلغ الفاتورة مع احتساب كل الرسوم، ويطبق هذا الاقطاع حسب الحالة من طرف مؤسسات إنتاج السلع والخدمات أو من طرف المؤسسات التي تنشط في مجال الشراء وإعادة البيع

كما يجب على المؤسسات المذكورة أعلاه، أن تطبق هذا الاقطاع من المصدر بالنسبة لأشخاص غير المسجلين لحد الآن لدى الإدارة الجبائية، والذين يحققون عمليات إنتاج للسلع والخدمات أو المؤسسات الناشطة في الشراء وإعادة البيع.

تتم إعادة صب هذا الاقطاع من طرف المؤسسات في العشرين من الشهر الذي يلي الفوترة على الأكثر.

لكن ماهي الصعوبات التي تواجه آلية الاقطاع من المصدر كأداة للتحصيل في الفضاء الرقمي؟

تواجه هذه الآلية صعوبة تحديد المصدر (الفقرة 01) وغياب الوسيط التقليدي (الفقرة 02).

#### **الفقرة 01: صعوبة تحديد المصدر: التحديد المكاني لأنشطة التجارة الالكترونية**

التعاملات التي تتم على شبكت الانترنت يطرح مشكلات كيفية جباية الضرائب المتعلقة بها، وكذا عدم توافق التعاملات الالكترونية مع مبادئ الجباية التقليدية، وهذا راجع إلى صعوبة تحديد أماكن المتعاملين<sup>(1)</sup> ومشكلة كيف يتم تحديد الكمبيوتر، لان أجهزة الكمبيوتر والأشخاص الذين يستخدمونها يتركن أثر بعد كل اتصال بالانترنت، لكن لتطور التقنية يجعل من إخفاء هذه الآثار أمر ممكن.

تضع التجارة الالكترونية الإدارة الضريبة أمام تحد كبير، يتمثل في صعوبة تحديد المكلف بسداد الضريبة، فالصفة تتم عبر الانترنت، وتطرح تساؤلات كثيرة من هو الممول وكيفية مخاطبته وعنوانه وتحديد الوعاء ونوع الضريبة المفروضة عليه<sup>(2)</sup>؟

هناك طريقتين لتحديد هوية المستخدم: الأولى تنبع من صيغة لاشتراك على الانترنت، والثاني من خلال الأشخاص الذين اشترروا أسماء النطاقات<sup>(3)</sup>.

<sup>(1)</sup>- HUET Frédéric, op.cit , p.54.

<sup>(2)</sup>- طارق عبد العال حماد، المشكلات الضريبية للتجارة الالكترونية-دراسة ميدانية- ، مجلة الفكر المحاسبي، جامعة عين شمس ، المجلد 05 العدد 01-2001، ص340.

<sup>(3)</sup> - ROMAIN-Jean Pichardie , *La liberté fiscale sur Internet* , Master droit des affaires et fiscalité , Université de Rouen , 2005-2006, p .12.

لذا سعت الدول إلى الحصول على أسماء النطاقات<sup>(1)</sup> (DNS) الخاصة بها على الانترنت التي تميزها عن باقي الدول على شبكة الانترنت، وجرت العادة بأن يمنح المسمى الاسم الأعلى للدولة مثل الجزائر DZ، فرنسا. FR<sup>(2)</sup>

وقد اقترح لمعالجة عملية تتبع التعاملات عبر الحدود استخدام عناوين بروتوكول الانترنت. إن تتبع الموقع الجغرافي للأعمال الرقمية يجب تحديد موقع أجهزة الكمبيوتر التي تستضيف مواقع الإنترنت، ويكون ذلك عن طريق بروتوكول الانترنت IP، حيث يستخدم في نقل البيانات من نقطة إلى أخرى، كما يعتبر جزءا أساسيا لكل نقطة وصول للانترنت<sup>(3)</sup>، غير انه لا يمكن الاعتماد كليا على عناوين بروتوكول الانترنت لأنها تعين بطرق عشوائية مما يجعل من الصعب تتبع العمليات التجارية للمتعاملين، كما تستخدم كذلك عن طريق المعالجة لإخفاء هوية وموقع المستخدم. كما أن أسماء النطاقات تثير منازعات وإشكالات، لأنها لا تعبر حقيقتا عن البلد المعني المسجل فقد تكون أسماء نطاقات لشركات تجارية، فبعضها تستخدم عناوين وهمية لتعزيز نشاطها مثلا أو لإغراض احتيالية<sup>(4)</sup>.

#### الفقرة 02: غياب الوسيط التقليدي: تضيق دور الغير في التحصيل

إن غياب الوساطة في تحصيل الضريبة أعطى إشكال آخر في العلاقات بين مورد الخدمة و المستهلك، فالانترنت أعطت بعد جديد للدولية التجارة من خلال غياب الوسيط<sup>(5)</sup>. فمن خلال المعاملات التجارية التقليدية، يمكن الاعتماد على الطرف الثالث في المعاملة أو الغير، للقيام بعملية التحصيل وذلك لتسهيل العملية، وتحقيق الكفاءة والاقتصاد في النفقة، ويمكن أن تكون هذه الأطراف إما وسطاء ماليين (أولا) كما اقتضت المعاملات على الانترنت إلى إقحام وسطاء فنيين جدد وهم مزودي خدمة الانترنت (ثانيا).

---

(1)- تعتبر الايكان ICANN الهيئة المسؤولة عن منح أسماء النطاقات، وهي هيئة غير ربحية دولية مقرها الولايات المتحدة الأمريكية، كما تتحكم في عملية إدارة شبكة الانترنت، ولها الحق في تفويض أي جهة بالتحكم في اسم النطاق المخصص لها. انظر: مصطفى عصام نعوس، مرجع سابق، ص 123.

(2)- نفس المرجع، ص 124.

(3)- Alioune DIONE, op.cit, p.155.

(4)-ROMAIN-Jean Pichardie , op.cit ,p .08 .

(5)-JULIE Ludovic , *La fiscalité confrontée à Internet* , Les Petites Affiches , n° 16 -23 janvier 2001, p.14.

## أولاً: الوسطاء الماليون

انحصر دور البنوك وغيرها من المؤسسات المالية كوسيط لجباية الضرائب عن طريق اقتطاعها في مجال التجارة الالكترونية<sup>(1)</sup>، لان العملية الالكترونية تتم مباشرة بين البائع والمشتري دون تدخل طرف ثالث في الغالب، ورغم هذا اقترح بعض الفقه، احتساب الضريبة واقتطاعها على المنتجات والسلع والخدمات الرقمية من خلال مؤسسات مالية موثوقة<sup>(2)</sup>، كشركات بطاقة الائتمان، وذلك عند وقت البيع وحسب نسبة الضريبة في بلد المشتري أو البائع، ولا شك أن هذا الاقتراح سيتطلب من تلك المؤسسات المالية الاحتفاظ بقاعدة بيانات ضريبية<sup>(3)</sup>، إضافة إلى تقديم الموردين المعلومات الضرورية حول مبيعاتهم والأطراف المعنية بعملية البيع، كأرقام حسابات البائع والمشتري وقيمة الضريبة وعنوان المشتري.

كآلية لتحويل عوائد الضريبة إلى النطاق الاستهلاكي، فقد اقترح استخدام تلك المؤسسات المالية لدور المقاصة لهذا الغرض وان كان إنشاؤها بين الدول سيواجه صعوبات سياسية<sup>(4)</sup>.

ويلاحظ أن الدفع بواسطة بطاقة الائتمان، هو الوسيلة المتبعة حالياً في مجال التجارة الالكترونية إلا أن هذا الأمر لن يدوم طويلاً في حال ما نراه اليوم من بروز النقود الالكترونية وهي في انتشار مستمر مثل عملة البيتكوين Bitcoin، مما سيزيد صعوبة في تتبع حسابات المكلفين بالضريبة<sup>(5)</sup>.

## ثانياً: مزودو خدمة الانترنت

اقترح بعض الفقه إشراك مزودي خدمة الانترنت<sup>(6)</sup>، القادرين من الناحية الفنية على تتبع جميع تعاملات الانترنت لربائهم كطرف ثالث، أي أن على هذه الشركات (مزود خدمة الانترنت) أن تقوم بمحاسبة عملائها على الصفقات التجارية التي يقومون بها عبر الانترنت، إذ يتم فرض ضريبة على قيمة الصفقات المبرمة، ثم تقوم هذه الشركات بتحصيل الضرائب المختلفة على المبيعات التي تتم عبر

(1)- HUET Frédéric, op.cit p.55.

(2)- إبراهيم كمال الشوابكه، مرجع سابق، ص 522.

(3)- HUET Frédéric, op.cit p.232.

(4)- نفس المرجع.

(5)- رشيد بوعافية، دور النقود الالكترونية في تطوير التجارة الالكترونية، المجلة الجزائرية للاقتصادية و المالية، العدد 02 سبتمبر 2014، ص 118.

(6)- HUET Frédéric, op.cit p.56.

الانترنت، لتقوم فيما بعد بتحويلها إلى الإدارة الضريبية المختصة، أي أن هذه الشركة عبارة عن وسيط بين المستهلك والإدارة الضريبية<sup>(1)</sup>.

للقيام بعملية فرض وتحصيل وتحويل الضريبة المقرر على السلع والخدمات الرقمية، وكنقطة بداية فلا بد من أن يسجل مزودو خدمة الانترنت في دار المقاصة، تتولى بدورها تحويل العائدات الضريبية للجهات التي تستحقها<sup>(2)</sup>.

### الفرع الثاني: الاعتماد على التسهيلات التكنولوجية

قدمت اللجنة الاستشارية الأمريكية، مجموعة من الاقتراحات، التي تستند بشكل أساسي على التكنولوجيا لحل مشكلات فرض وتحصيل الضريبة على التجارة الالكترونية، والفكرة المشتركة لهذه الاقتراحات هي أن تكنولوجيا البرامج الالكترونية المتواجدة، أو التي ستوجد مستقبلاً، ستندمج مع تعاملات التجارة الالكترونية، لتقوم بفرض وتحديد قيمة الضريبة وتحصيلها، وتحويلها للسلطات الضريبية بدلاً من إسناد عملية التحصيل للغير (التجار).

لكن في واقع الأمر لم يظهر بشكل مؤكد وجود لهذه التكنولوجيا، لتحديد قيمة الضريبة ومعالجة الأمر في وقت قصير، ودمجها في بطاقات الائتمان وغيرها من آليات الدفع والقيام بذلك بتكلفة معقولة.

### المبحث الثاني: الازدواج والتهرب الضريبي في مجال التجارة الالكترونية

لقد شهد العالم انفتاحاً اقتصادياً هائلاً، وبرز لاققتصاد السوق كنظام اقتصادي عالمي تقوده الدول الرأسمالية الكبرى، وتدعمه المنظمات التجارية والمالية العالمية، فتحررت بذلك المبادلات، واتسعت العلاقات الاقتصادية الدولية، وانتشرت فروع الشركات في مختلف الأقاليم، في عصر اتسمت معالمه بتطور تكنولوجي سريع وثورة للمعلومات، وفي خضم كل تلك التطورات، بقية الدول متمسكة بسيادتها الضريبية، ورغبتها الملحة في الاستفادة من تلك التطورات لزيادة مداخيلها الجبائية أدى إلى تداخل الاختصاصات الضريبية للدول، مما أفرز العديد من المشاكل أبرزها الازدواج الضريبي الدولي، والذي يتمثل في خضوع نفس الدخل إلى نفس الضريبة، أو ضريبة من نفس النوع، خلال نفس الفترة من طرف أكثر من دولة، وهذه المشكلة من شأنها التأثير سلباً على العلاقات الاقتصادية الدولية، نتيجة لمضاعفتها للعبء الضريبي الذي يتحمله المكلف الدولي، وتأثيرها على مداخله.

كما ينجر عن هذه المشكلة، مشكلة ضريبية أخرى، لا تقل خطورة عن سابقتها والمتمثلة في التهرب الضريبي الدولي، والتي انتشرت بعد ظهور ما يعرف بالجنات الضريبية أو (الملاذ الضريبي) والتي تقدم تحفييزات جبائية مغرية، وتضمن الحفاظ على سرية المعلومات البنكية، وهي أسباب كافية

(1) - علي عزوز، وآخرون، مرجع سابق، ص 06.

(2) - إبراهيم كمال الشوابكه، مرجع سابق، ص 522.

لجذب رؤوس الأموال الدولية إليها، هربوا من عبء الضريبة في الدول ذات الضغط الضريبي المرتفع.

وبغرض الحد من تلك المشاكل، وفي ضل عجز التشريعات الضريبية للدول عن إيجاد حلول مناسبة لها، لجأت هذه الأخيرة إلى عقد اتفاقيات جبائية دولية<sup>(1)</sup>، وهي عبارة عن أداة قانونية تهدف إلى تنظيم العلاقات الضريبية بين الدول، من خلال تحديد الاختصاص الضريبي لكل دولة متعاقدة استنادا إلى مبادئ معينة، وقد يؤدي تحديد ذلك المجال إلى الإلغاء التلقائي للازدواج الضريبي الدولي، أو التقليل من عبئه.

وفي هذا السياق تعد الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية لتفادي الازدواج الضريبي<sup>(2)</sup>، المرجع الأساسي الذي تعتمده الدول عند إبرامها لاتفاقيات جبائية حيث توضح كيفية توزيع الاختصاص الضريبي بالنسبة لمختلف فئات الدخل وكذلك بالنسبة للثروة، بالإضافة إلى إجراءات لمكافحة التهرب الضريبي من خلال آلية تبادل المعلومات<sup>(3)</sup>، ويمكن للدول المتعاقدة تبني هذه الاتفاقيات مع إدخال التعديلات التي تراها مناسبة.

كما كان لهيئة الأمم المتحدة دور في هذا المجال، من خلال النموذج الذي اعتمده لتفادي الازدواج الضريبي بين الدول المتقدمة والدول النامية<sup>(4)</sup>.

اعتبارا لما تقدم ونظرا لما يسببه الازدواج الضريبي والتهرب الضريبي من تقليص للقاعدة الضريبية وعرقلة لتطوير الاستثمار وانتشار التجارة الالكترونية، فمن الضروري للدول أن تبحث في سبل تفاديه داخل إطار الاتفاقيات الجبائية الدولية، وكما هو معلوم أعدت هذه الاتفاقيات النموذجية في ظرف عادي يناسب التجارة الدولية العادية، وان كانت فعالة إلى حد بعيد للقضاء على الازدواج والتهرب الضريبي الدولي، فهل هذا معناه أن هذه الاتفاقيات كافية مع بروز التجارة الالكترونية التي غيرت مجرى العلاقات التجارية الدولية، للقضاء على الازدواج والتهرب الضريبي في مجال التجارة الالكترونية؟ أو ما مدى فعالية هذه الطرق الاتفاقية لتفادي الازدواج والتهرب الضريبي في مجال التجارة الالكترونية؟

---

(1)- Souhila AIS , op.cit p.02.

(2)- Ibid ,p.03.

(3)- GOUTHIERE Bruno, *Les impôts dans les affaires internationales*, 10<sup>ème</sup> édition, Francis Lefebvre, 2014, p.13.

(4)- Souhila AIS , op.cit p.03.

ولإجابة عن هذا التساؤل نتناول الموضوع وفق مطلبين على التوالي مشكل الازدواج الضريبي في مجال التجارة الالكترونية (المطلب الأول) علاقة التجارة الالكترونية بالتهرب الضريبي (المطلب الثاني).

### المطلب الأول: مشكل الازدواج الضريبي في مجال التجارة الالكترونية

تعتبر المشاكل الضريبية من بين أهم المشاكل التي تعاني منها معظم الدول في عصر العولمة وتطور وسائل تكنولوجيايات الإعلام والاتصال، فتأثير كان قوي على الجانب الاقتصادي والمالي والاجتماعي خاصة بعد تحول هذه المشاكل من محلية إلى مشاكل ضريبية دولية أكثر تعقيدا من سابقاتها بظهور المعاملات الالكترونية.

تثور مشكلة الازدواج الضريبي عند محاولة صياغة وتصميم النظم الضريبية وإقرار وفرض الضريبة على المكلفين بها، وذلك بناء على ما تفرضه تشريعات الدول وسيادة هذه الأخيرة على إقليمها، ومن ثم ينشأ ما يسمى بالازدواج الضريبي الدولي، هذا من جهة ومن أخرى تشعب التشريعات الضريبية وتعقدها قد يؤدي إلى حالات من الازدواج الضريبي المحلي، وحتى نكون أمام حالة الازدواج الضريبي لا بد من توفر جملة من الشروط، وقبل استعراضها نتعرف على أنواع الازدواج الضريبي (الفرع الأول) وكذا أسباب الازدواج الضريبي في مجال التجارة الالكترونية (الفرع الثاني) ثم نرجع إلى طرق مكافحة الازدواج الضريبي الناشئ عن التعاملات الالكترونية(الفرع الثالث).

#### الفرع الأول: أنواع الازدواج الضريبي وشروطه

يمكن أن يكون الازدواج الضريبي إما داخليا أو دوليا، وقد يكون مقصودا وغير مقصود، فتجنب لازدواج الضريبي المحلي، امرأ سهلا من خلال تطبيق نظام الضرائب النوعية، حيث يخضع كل مصدر نوعي من مصادر الدخل الضريبية لضريبة نوعية خاصة به<sup>(1)</sup>، هذا فيما يخص الازدواج الضريبي المحلي العادي، أما الازدواج الضريبي المحلي الالكتروني، فيقتصر التحول من فرض الضريبة على الدخل إلى فرض الضريبة على الاستهلاك، حيث يكون محل هذه الضريبة استهلاك السلع من خلال إنفاق الدخل الذي يحصل عليه أصحابه من التعاملات الخفية التي يجرونها عبر الانترنت، وبذلك تساعد هذه الضريبة في جمع الضرائب من المتهربين منها، وذلك لان أولئك الذين يحققون دخولا مرتفعة من التعاملات غير الملموسة عبر شبكة الانترنت سوف يقومون لاحقا بإنفاق هذه المداخيل بابي حال من الأحوال، على أوجه الاستهلاك المختلفة<sup>(2)</sup>.

(1) - لطيف زيود، تحديات التجارة الالكترونية للنظم الضريبية، مرجع سابق، ص30.

(2) - فارس فضيل، حمزة ضويفي، مرجع سابق، ص16.

ما يهمننا ويحدث مشاكل ضريبية، الازدواج الضريبي الدولي، الذي يحتاج إلى إبرام اتفاقيات منع الازدواج الضريبي، فنحاول تعريف لازدواج الضريبي الدولي (الفقرة 01) وتبيان أنواعه (الفقرة 02).

### الفقرة 01: تعريف الازدواج الضريبي الدولي

يتحقق الازدواج الضريبي في صورته الدولية، عندما تتحقق عناصره في نطاق أكثر من دولة واحدة، وتتعدد الأسباب التي يكفي توافر إحداها لتحقيق حالة الازدواج الضريبي الدولي<sup>(1)</sup>، والتي يمكن حصرها في الاختلاف في ضوابط الإخضاع الضريبي، تعدد ضوابط الإخضاع، وكذا اختلاف تفسير المصطلحات الفنية في أحكام القوانين الضريبية بين الدول.

### الفقرة 02: أنواع الازدواج الضريبي الدولي

ينقسم الازدواج الضريبي الدولي إلى نوعين<sup>(2)</sup>: الازدواج الضريبي القانوني (أولاً) والازدواج الضريبي الاقتصادي (ثانياً).

### أولاً: الازدواج الضريبي الدولي القانوني<sup>(3)</sup>

يحدث الازدواج الضريبي الدولي القانوني، عندما يخضع نفس المكلف وبالنسبة لنفس الأساس الضريبي وخلال نفس الفترة إلى نفس الضريبة ا ضريبة مشابهة من طرف دولتين أو أكثر<sup>(4)</sup>.

وفي هذا الصدد ينبغي أن نفرق بين الازدواج الضريبي وتكرار فرض الضريبة، فتكرار فرض الضريبة لا يعني وجود حالة ازدواج ضريبي<sup>(5)</sup>، ينشأ تكرار فرض الضريبة مثلاً إذا فرضت ضريبة على دخل المكلف في بلدين مختلفين، أي أن يحقق هذا المكلف دخلاً في الدولة (أ) لمدة معينة، فتقرض عليه الضريبة على الدخل في هذه الدولة، ثم بعد ذلك ينتقل إلى الدولة (ب) ويحقق فيها دخلاً، فتقوم هذه الأخيرة، بفرض ضريبة على الدخل للمدة المحقق فيها هذا الدخل على إقليمها، ولا يعد ازدواجاً ضريبياً نظراً لعدم توفر شروط تحقق حالة الازدواج الضريبي المتمثلة في :

---

(1) -سالم الشوابكة، الازدواج الضريبي في الضرائب على الدخل وطرائق تجنبه، مجلة العلوم الاقتصادية والقانونية، جامعة دمشق، المجلد 21، العدد 02-2005، ص 62.

(2) - Souhila AIS , op.cit p.10.

(3) -يعرف الازدواج الضريبي الداخلي القانوني، على انه فرض ضريبة واحدة على نفس الشخص المكلف بالضريبة أكثر من مرة خلال نفس المدة وعلى نفس المادة الخاضعة للضريبة. انظر: محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، الطبعة الثالثة، دار هومه، الجزائر، 2003، ص 192.

وتعتبر شروطه نفسها شروط الازدواج الضريبي الدولي القانوني عدا شرط خضوع المكلف للضريبة أكثر من دولة.

(4) -BERNARD Castagnède, *précis de fiscalité internationale*, presse universitaire de France, 2eme édition , 2006, Paris, p.08.

(5) -خالد الخطيب، احمد شامية، أسس المالية العامة، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، الأردن، 2005، ص 212.



-أن يكون المكلف نفسه: أي أن تفرض ضريبتين على نفس الشخص المكلف، سواء كان شخصا طبيعيا أو معنويا<sup>(1)</sup>، ولا يمكن اعتبار وحدة المكلف في حالة فرض ضريبة على أرباح الشركات ثم فرض ضريبة الدخل على حصص الشركاء في هذه الشركة.

-وحدة المادة الخاضعة للضريبة: أي يجب أن تكون المادة الخاضعة للضريبة من فئة واحدة، فلا تعتبر حالة ازدواج ضريبي خضوع مداخيل المكلف للضريبة على الدخل الإجمالي، وخضوع تعاملاته المحققة لهذا الدخل لضريبة الرسم على القيمة المضافة، لان الضريبتين مختلفتين باختلاف الحدث المنشأ للضريبة.

-أن تكون نفس الضريبة: بمعنى أن تفرض على نفس الوعاء، أكثر من ضريبة لا تختلفان عن بعضهما البعض.

-وحدة المدة المفروض فيها الضريبتين: لكي تتحقق حالة الازدواج الضريبي، لا بد أن يكون نفس الوعاء لنفس الشخص فرضت عليه نفس الضريبة أكثر من مرة في مدة واحدة<sup>(2)</sup>.

-خضوع المكلف للضريبة في أكثر من دولة .

### ثانيا: الازدواج الضريبي الدولي الاقتصادي

يحدث الازدواج الضريبي الاقتصادي على المستوى الدولي، عندما يخضع شخصين مختلفين إلى نفس الضريبة أو ضرائب متشابهة مرتين أو أكثر لنفس الوعاء الضريبي ومن طرف أكثر من دولة<sup>(3)</sup>. ونلاحظ أن الازدواج الضريبي القانوني عكس الازدواج الضريبي الاقتصادي، الذي لا يشترط وحدة المكلف بالضريبة، حيث تدفع الضريبة من طرف مكلفين مختلفين لكن بالنسبة لنفس الأساس الضريبي.

مثال: إذا اشترى شخص مقيم في دولة "أ" أسهم شركة مقرها الاجتماعي في دولة "ب" فان الإرباح الموزعة التي سيحصل عليها هذا المساهم ستخضع للضريبة على القيم المنقولة في الدولة "أ" باعتبارها دولة إقامته ، بعدما تكون قد خضعت تلك التوزيعات ضمن أرباح الشركة للضريبة على أرباح الشركات في الدولة "ب" ومرة أخرى كأرباح أسهم في الدولة "أ" وعلى الرغم من وجود ممولان للضريبة هما شركة والمساهم، إلا أن المساهم هو من يتحمل في الحقيقة عبء الضريبتين، لذا يعتبر الفقه أن هذه الحالة تجسد مشكلة الازدواج الضريبي الدولي الاقتصادي.

(1)-حميد بوزيدة، مرجع سابق، ص56.

(2)-لزرق لايد، ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاساته على الاقتصاد الرسمي في الجزائر، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، 2011-2012، ص43.

(3)- Souhila AIS , op.cit p.15.

## الفرع الثاني: أسباب الازدواج الضريبي في مجال التجارة الالكترونية

كما بينا سابقاً<sup>(1)</sup>، يحدث الازدواج الضريبي في مجال التجارة الالكترونية لعدم تناسب أساس تحديد السيادة الضريبية للدول وفقاً لاتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي (الفقرة 01) كما يكون السبب على مستوى التشريعات الداخلية، نظراً لاختلاف ضوابط الإخضاع الضريبي وتعددتها من جهة، وعدم تكيفها مع معاملات التجارة الالكترونية (الفقرة 02).

### الفقرة 01: مشاكل تحديد السادة الضريبية وفقاً لاتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي

نظراً للاختلافات التي تثار حول تحديد مبدأ السيادة الضريبية، استخدمت بعض الدول فكرة المنشأة الثابتة، لتحديد السيادة الضريبية لها، بحيث يكون من حق الدولة التي يعمل بها المكلف من خلال الوجود المادي، أو عن طريق ممثل له أن تفرض ضريبة على الدخل المحقق نتيجة مزاولته النشاط عن طريق هذا الكيان، ولكن مع ظهور التجارة الالكترونية أصبح هذا المبدأ لا يفي بالغرض حيث أصبح بإمكان ممارسة الخاضع للضريبة لنشاطه ضمن منشأة لا وجود لكيان مادي لها، ولا ممثل مقيم مما يعني فشل فكرة المنشأة الثابتة، في حصر المعاملات الرقمية<sup>(2)</sup>.

وهذا ما دفع بالدول إلى محاولة الحد من التهرب الضريبي في مجال التجارة الالكترونية، إذ منحت كل دولة نفسها الحق في فرض الضريبة، الأمر الذي نتج عنه ظهور إشكالية الازدواج الضريبي على صفقة واحدة، لان دولة مصدر الدخل ترى أن لها الحق في فرض الضريبة على الدخل كون الشركة مارست نشاطاً تجارياً ضمن حدودها، في الوقت نفسه ترى دولة الإقامة، أن لها الحق في فرض الضريبة، وهذا يعني أن الصفقة الواحدة قد تتعرض لفرض الضرائب مرتين، مرة من قبل دولة مصدر الدخل زمرة من قبل دولة الإقامة (عالمية الإيراد)، وهذا يشكل عائقاً أمام انتشار التجارة الالكترونية<sup>(3)</sup>.

### الفقرة 02: اختلاف ضوابط الإخضاع وتعددتها في التشريعات الداخلية للدول

تتمثل ضوابط الإخضاع الضريبي في المعايير التي تستند إليها الدول عند تحديدها لمجال اختصاصها الضريبي، وأهم هذه الضوابط تتمثل في ضابط الجنسية ويتحقق عند إتباع الدولة لمبدأ التبعية السياسية والتي تنطوي على إقرار حق الدولة ف فرض الضرائب على جميع رعاياها، بصرف النظر عن موطن إقامتهم وبالنسبة لجميع مداخيلهم بصرف النظر عن مصدرها<sup>(4)</sup>.

(1) - سنحاول في هذا الفرع تجنب تكرار المعومات ونختصرها لان تم التطرق إليها بالتفصيل في المبحث الأول من الفصل الثاني.

(2) - مصباح حراق، المعالجة الجبائية للتجارة الالكترونية، مرجع سابق، ص 05.

(3) - مصباح حراق، تكييف النظام الجبائي والجمركي الجزائري مع السياسات الاقتصادية الجديدة على ضوء موجات التحول الداخلية والخارجية، مرجع سابق، ص 256.

(4) - عكاب احمد محمد العبادي، مرجع سابق، ص 75.

كما يتمثل ضابط المصدر في تبني الدولة لمبدأ التبعية الاقتصادية وينطوي على إقرار حق الدولة في فرض الضريبة على جميع المداخل التي تنشأ داخل إقليمها بصرف النظر عن جنسية أو موطن الأشخاص الذين تؤول إليهم.

كما يحدث الازدواج الضريبي لاعتماد الدولة أكثر من ضابط لإخضاع الضريبي، من أجل تحقيق أكبر حصيلة ممكنة.

### الفرع الثالث: طرق تفادي الازدواج الضريبي الناشئ عن التعاملات الالكترونية

في ظل هذه المشاكل ظهرت الحاجة إلى إعداد اتفاقيات دولية نموذجية تسند إليها الدول في إبرام اتفاقيات ثنائية لتفادي الازدواج الضريبي الناتج عن نشاط التعاملات الالكترونية، وذلك من خلال تحديد مجال الاختصاص الضريبي لكل دولة متعاقدة، فيتم توزيع الحق في فرض الضريبة بين كل من دولة إقامة المكلف ودولة مصدر الدخل، باتفاق بينهما، لتفادي الازدواج، حيث يحدد مجال الاختصاص الضريبي لكل منهما، وبالنسبة لكل فئة من فئات الدخل، ويتم ذلك وفقاً لمجموعة من المعايير، منها معيار الإقامة الجبائية للمكلف، ومعيار مصدر الدخل، بالإضافة إلى معيار آخر ذو أهمية بالغة لتحديد الدولة التي تمنح لها الحق في فرض الضريبة بالنسبة لإرباح الشركات، وهو معيار المنشأة الثابتة، ويتعلق ذلك بالشركات التي تمارس أنشطة خارج موطن إقامتها بصفة دائمة كما تم توضيح هذا أعلاه.

### المطلب الثاني: علاقة التجارة الالكترونية بالتهرب الضريبي

إن الخصائص المميزة لأنشطة الالكترونية، علاوة على عدم وجود اتفاقيات ضرائب دولية بشأنها تجعل فرص الازدواج والتهرب تزداد بالإضافة إلى قدرتها على إتاحة الملاجئ الضريبية والتسعير التحويلي لتكون التجارة لالكترونية مجال خصب لهما.

يشكل التهرب الضريبي إحدى معوقات التي تحد من فعالية النظام الضريبي، إذ يستنزف منه الكثير من الحصيلة الضريبية التي تمول الخزينة العامة للدولة<sup>(1)</sup>، وتعرف هذه الظاهرة من أوجه عدة، من الفقه من عرف التهرب الضريبي على أنه الغش الضريبي، وفقه آخر أعطاه تعريف يشمل كلا من الغش والتجنب الضريبي.

يعرف التجنب الضريبي: على أنه تفادي الوقوع في نطاق القانون الضريبي الساري المفعول<sup>(2)</sup>.

كما يعرف على أنه تخلص المكلف من دفع الضريبة دون ارتكاب مخالفة لنصوص التشريع الضريبي الساري<sup>(3)</sup>.

(1) -زينب حسين عوض الله، مبادئ المالية العامة، الفتح للطباعة والنشر، الإسكندرية، 2003، ص196.

(2) -JEN CLOUDE Maurtines, *La fraude fiscale*, PUF, France , 1984, p . 13.

(3) -زينب حسين عوض الله، مبادئ المالية العامة، الفتح للطباعة والنشر، مصر، 2005، ص183.

أما الغش الضريبي (التدليس الضريبي): يعرف على انه امتناع المكلف وبطريقة غير مشروعة عن دفع الضرائب المستحقة عليه، سواء كان الامتناع كلياً أو جزئياً<sup>(1)</sup>.

كما عرف المشرع الضريبي الجزائري الغش الضريبي في المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة<sup>(2)</sup>.

ويحدث هذا النوع من التهرب الضريبي على المستوى الدولي، عند قيام شخص ما بممارسات غير مشروعة من اجل التخلص من دفع كل الضرائب المستحقة عليه أو جزء منها، مثل قيام شركة أم بإنشاء فروع لها في دولة أجنبية تتميز بانخفاض معدلات الضريبة فيها وتحويل هذه الشركة لأرباحها إلى فروعها في شكل تكاليف ونفقات وهمية، مما يؤدي إلى انخفاض قيمة الضرائب الواجب دفعها في موطن الشركة الأم أو حتى انعدامها.

إن انتشار ظاهرة التهرب الضريبي له العديد من الأسباب التي تسهم في حدوثه، منها ما يعود إلى التشريع الضريبي في حد ذاته، ومنها ما هو متعلق بالإدارة الضريبية، ومنها ما يرتبط بسلوكيات المجتمع الضريبي، وكذا سببه الثغرات الموجودة في الاتفاقيات الجبائية فيما بين الدول، إن هذه العوامل تؤثر بشكل متفاوت ولكنها تسهم في انتشار الظاهرة، خصوصا بظهور التجارة الالكترونية

---

<sup>(1)</sup>-CAUSSADE Thomas, *La stratégie fiscale de l'entreprise : entre optimisation et fraude*, Doctorat sciences juridique et politique, Université de Toulouse, 2017, p.33.

<sup>(2)</sup>- في التشريع الضريبي الجزائري وفقا للمادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة: يقصد بالأعمال التدليسية:

-إخفاء أو محاولة إخفاء المبالغ أو المنتجات التي يطبق عليها الرسم على القيمة المضافة من طرف شخص مدين به، وخاصة المبيعات بدون فوتر.

-تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة لاستناد عليها عند طلب الحصول إما على تخفيض، أو خصم أو إعفاء أو استرجاع للرسم على القيمة المضافة وإما الاستفادة من الامتيازات الجبائية لصالح بعض الفئات من المدينين.

-القيام عمدا بنسيان تقييد أو إجراء قيد في حسابات، أو القيام بتقييد أو إجراء قيد في الحسابات غير صحيح أو وهمي في دفتر اليومية ودفتر الجرد المنصوص عليهما في المادتين 9 و10 من القانون التجاري أو الوثائق التي تحل محلها، لا يطبق هذا الحكم إلا على المخالفات المتعلقة بالنشاطات التي تم إقفال حساباتها.

-قيام المكلف بالضريبة بتدبير عدم إمكانية الدفع أو بوضع عوائق بطرق أخرى أمام تحصيل أي ضريبة أو رسم مدين به.

- كل عمل أو فعل أو سلوك يقصد منه بوضوح تجنب أو تأخير دفع أو جزء من مبلغ الضرائب والرسوم كما هو مبين في التصريحات المودعة.

التي ساعدت في انتشار هذه الظاهرة وبطرق أكثر تعقيدا، يستعصى على الإدارة الضريبية الكشف عن الظاهرة ومواجهتها.

إن عملية تبادل السلع والخدمات الكترونيا سواء كانت في شكلها المادي أو الرقمي، داخل حدود الدولة الواحدة يعطيها الحق في فرض الضريبة على هذه الصفقات، أما فيما يتعلق بالسلع والخدمات التي تتم عبر الانترنت خارج نطاق إقليم الدولة فيختلف الأمر فيها فتنشأ عنها مخاطر التهرب الضريبي الدولي الالكتروني، مما يضيف مشكلة جديدة معقدة لأشكال التهرب الضريبي التقليدي.

عادة ما يتم التهرب الضريبي الدولي<sup>(1)</sup> عن طريق آليات منها الملاذ الضريبي (الملاجئ الضريبية)، وكذا عن طريق آلية التسعير التحويلي<sup>(2)</sup>، فإن هذه الآليات ازدادت اتساعا وتعقيدا بظهور التجارة الالكترونية فعلى غرار استعمال هذه الآليات، تعتبر التجارة الالكترونية مجال خال من الضرائب معناه ملاذ ضريبي في حد ذاته (الفرع الأول) ولما كان عدم وصول المجتمع الدولي لرؤية واضحة حول مشاكل التجارة الالكترونية، وجب الاهتمام أكثر بالاتفاقيات الضرائب الدولية ومدى إمكانية تطوير القواعد الواردة فيها لتناسب مع طبيعة هذه الصفقات، ومدى أهمية الحاجة إلى تنسيق ضريبي للصفقات الالكترونية (الفرع الثاني).

### الفرع الأول: آليات التهرب الضريبي عبر التجارة الالكترونية

بما أن العولمة والتجارة الالكترونية، تفسح المجال أمام تنامي الاستثمار الأجنبي فان الدول التي تعتبر كملاذ ضريبي سوف تستقطب الجزء الأكبر من هذا الاستثمار، الأمر الذي يؤدي إلى انخفاض نصيب الدول الأخرى من هذا الاستثمار مما يجعلها تنهافت إلى منح المزايا الضريبة أسوة بدول ومناطق الملاذ الضريبي إلى أن تصبح هي الأخرى ملاذ ضريبي، ومن خلال هذه الممارسات، تفسد المنافسة بين الدول.

كما انه في ظل العولمة والتجارة الالكترونية وانتشارها المتسارع، فان الشركات المتعددة الجنسيات العاملة في مجال تكنولوجيايات الإعلام والاتصال مثل جوجل وابل وفيسبوك وأمازون (GAF A) أصبحت تقيم فروع لها في العديد من الدول من اجل تحقيق اكبر أرباح ممكنة، وإقامة هذه الفروع

(1) - هناك تقسيمات مختلفة للتهرب الضريبي :

حسب معيار المشروعية: هناك التهرب الضريبي المشروع والغير المشروع.

حسب معيار الإقليمية، ينقسم إلى تهرب ضريبي داخلي، وتهرب ضريبي دولي.

وحسب معيار حجم الضريبة المتهرب منها: إلى تهرب ضريبي كلي، وتهرب ضريبي جزئي.

(2) - محمد طارق ملال، آليات وأسباب التهرب الضريبي الدولي وإمكانية تجنبها، مجلة دراسات، جامعة الأغواط، العدد 19-2013، ص 127.

يحكمه من الاعتبارات ما يجعل هذه الشركات تسعى إلى توطين فروعها للشركة الأم في البلدان التي تعرف جنات ضريبية (الفقرة 01)، إلا أن هذا لا يكفي فتلجأ إلى استخدام أسعار التحويل من أجل التهرب من دفع الضرائب (الفقرة 02).

### الفقرة 01: الملاذ الضريبي وعلاقته بالتجارة الإلكترونية

شهد التهرب الضريبي الدولي رواجاً واسعاً، لانفتاح اقتصاديات دول العالم على بعضها البعض، وهذا بسبب زيادة نشاط الشركات المتعددة الجنسيات التي تشكل اليوم شبكة ضخمة لتهرب رؤوس الأموال والبحث عن سبل ومنافذ للتخفيف من حدة الاقتطاعات الجبائية التي تمس أرباحها وهذا بالجوء إلى دول ذات نظام ضريبي متميز وهي ما تعرف بدول الجنات الضريبية Les Paradis Fiscaux. ويعتبر مصطلح الجنة الضريبية أكثر استخداماً من طرف المالىين أما الدول فتستبدل في نصوصها القانونية هذا المصطلح بعبارته النظام الجبائي التفضيلي<sup>(1)</sup>.

الملاجئ الضريبية ليست لها تعريف دقيق ومحدد، لذا عرفت بالتطرق إلى خصائصها<sup>(2)</sup>:

- قطاع مصرفي وقضائي متطور وذو كفاءة.

- شبكة الاتصالات والربط متطورة.

- غياب الرقابة على الأفراد غير المقيمين الذي يسمح بتنظيم حرية مطلقة لحركة رؤوس الأموال.
- معدلات ضريبية منخفضة وصفرية أحياناً<sup>(3)</sup>.

- غياب الاتفاقيات الضريبية التي تفرض تبادل المعلومات لمواجهة التهرب الضريبي.
- السرية المصرفية المطلقة التي تمثل أهم أسباب جذب العملاء.

يتم التهرب الضريبي باستخدام الجنات الضريبية عن طريق:

1- إنشاء الشركات الوسيطة أو الشركة الشاشة (Société écran) في الجنة الضريبية، هذه المنشآت لها دور الوساطة وهي تركز مداخلها منظمي هذه التعاملات والذين يحاولون التهرب من الإدارة الضريبية في بلد إقامتهم<sup>(4)</sup>، إذ يقوم كيان الشركة الشاشة على مجموعة عناصر معينة<sup>(5)</sup>:

- إنها شركة يتم تأسيسها في بلد ذي معدل ضريبي منخفض أو لا تفرض فيها ضرائب.

(1)- CAUSSADE Thomas, op.cit p33.

(2)-JEAN PIERRE Brard , *rapport d'information sur la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale*, Assemblée National, avril 2008 , p . 52.

(3)-DUMONTET Anne, *La Concurrence Fiscale Dommageable*, Mémoire DEA Droit des Affaire, Université Robert Schuman Strasbourg, 2002-2003, p.23.

(4)- JEAN PIERRE Brard , op.cit, p.55.

(5)-جميل عبد الرحمن صابوني، التهرب الضريبي الدولي للشركات عابرة القوميات-دراسة مقارنة- أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، سوريا، 2005، ص254.

- يتم تأسيس هذه الشركة وتسير من قبل أشخاص طبيعيين واعتباريين مقيمين في بلد ذو معدلات ضريبية مرتفعة.

- استخدام مناورة التهرب الضريبي الدولي من خلال هذه الشركة يقوم على أساس إدارة الإيرادات وتوجيهها من الشركة الأم إلى الشركة الساترة، لأجل تمكين الشركة الأم من التهرب من الضرائب ذات السعر المرتفع، المفروضة في دولة الأصل.

2- تخفيض التكاليف ومنه تقليل من العبء الضريبي إلى أقصى حد ممكن في الدولة ذات النظام الضريبي المرتفع وتزيد منه في الدول ذات الجناات الضريبية، وهذا قبل توزيع الأرباح.

3- أما بعد توزيع الأرباح فان الشركات الوليدة الموجودة في الملاذ الضريبي لا تقوم بتحويل أرباحها إلى الشركة الأم حتى لا تفرض عليها ضرائب مرتفعة، وإنما تعيد استثماره في الجناات الضريبية نفسها أو تحويلها إلى دول أخرى اقل خضوعا للضريبة.

أما التهرب الضريبي في التجارة الالكترونية راجع إلى ما تتميز به هذه الأنشطة الالكترونية من خصائص من دولية المعاملات، وعقود تتم عن بعد، دون الحضور المادي لأطراف المعاملة، وتتميز بعدم اعتمادها على مستندات مادية، مما يؤدي إلى سرعة انجاز الصفقات التجارية وانتشارها، وهو ما أدى إلى انفلاتها من الرقابة الضريبية، فالوسائل التكنولوجية سهلت للمكلفين باستغلال الفرص وجعلها ملاذ ضريبي للتهرب.

وهم أشكال التهرب في التجارة الالكترونية :

- صفقات التجارة الالكترونية: تمتاز صفقات التجارة الالكترونية بإلغاء فكرة الموقع أو المكان بالنسبة للنشاط التجاري، وهذا يعني احتمال عدم الكشف على مصدر النشاط، وهي تثير مشاكل تحديدي النظام القانوني المختص في أكثر من مسألة ومن ضمنها القانون المختص بحكم العلاقة الضريبية أو المركز الضريبي لأطراف المتعاقدة الالكترونية، كذلك فان الأعمال الالكترونية المتحركة من حيث خادماها التقنية قد تختار موطن لها نحو الدول ذات النظم الضريبية الأكثر تشجيعا<sup>(1)</sup>، وهذا الأمر تنبته له أمريكا فقررت عدم فرض الضرائب على التجارة الالكترونية، وهو توجه خطير بحيث يمكنها التأثير في جذب نشاط الشركات العاملة في حقل خوادم التجارة الالكترونية، ناهيك على أنها مهد لهذه الصناعات.

- البيئة الرقمية: إن الانترنت ستجعل وظيفة الجباية صعبة عبر ثلاث طرق:

- إنها تزيد من سهولة تجنب دفع الضرائب على المبيعات، فعندما يشتري شخص اسطوانة من احد محلات بيع الاسطوانات فانه يدفع تلقائيا الضريبة على القيمة المضافة، أما لو اشتراها

(1)- COUDERT Marie-Antoinette et LAPRES Daniel Arthur, *Quelle fiscalité pour le commerce électronique*, Revue de Droit fiscal n° 46- 1997, p.1351.

عبر شبكة الانترنت فانه يتخلص منها والمفترض أن يدفعها، ويستعصى على الإدارة الضريبية اقتفاء اثر المنتجات الرقمية.

- تزيد الانترنت حركة الشركات وتنقلها مع أنواع معينة من الأيدي الماهرة، الأعمال والأفراد العاملين في الشركة يمكنهم التنقل إلى البلدان المنخفضة الضرائب.
- كذلك تزيد الانترنت من الصعوبات التي تواجهها الإدارة الضريبية، وذلك عن طريق تعطيل قدرة التجار والمصارف وغيرهم من الوسطاء الذين يلعبون دورا مهما في جباية الضرائب أو في توفير المعلومات.

### الفقرة 02: أسعار التحويل Les prix de transfert

وهذه آلية أخرى يمكن بواسطتها أن تنهرب الشركة الأم من دفع التزاماتها الضريبية، لذا سننطلق إلى تعريف أسعار التحويلات ودوافعها (أولا) ثم نبين مشاكل تحديد أسعار التحويلات (ثانيا)، لنبين آلية التسعير التحويلي للشركات العاملة في مجال التجارة الالكترونية(ثالثا).

#### أولا: تعريف أسعار التحويل ودوافعها

هناك أسباب عديدة وراء انتشار الشركات المتعددة الجنسيات وزيادة حجم التجارة الدولية للسلع والخدمات، التي تعبر الحدود الإقليمية، وتعاضم التدفقات الاستثمارية<sup>(1)</sup>، ولعل ابرز تلك الأسباب محاولة تلك الشركات الاستفادة من الاختلافات التشريعية بين الدول سواء من حيث وجود معدلات ضريبية مختلفة داخل الشركات أو اختلاف تكاليف إنتاج السلع والخدمات<sup>(2)</sup>، أو بغرض فتح أسواق عالمية جديدة لتسويق منتجاتها.

كما لعبت الشركات المتعددة الجنسيات دورا هاما وملموسا في مختلف مجالات الإنتاج والتدريب ونقل التكنولوجيا داخل محيط الدول المضيفة لفروعها، ولا سيما زيادة الموارد الضريبية لحكومات تلك الدول. كما كان للمحاسبة دورا حيويا في مساعدة إدارة الشركات المتعددة الجنسية في تحديد الاستراتيجيات الخاصة بأسعار التحويل للسلع والخدمات بين مجموعة الشركات التابعة والفروع الأجنبية، أو بينها وبين المركز الرئيسي، كما أن الاختلافات الضريبية القائمة بين الدول أدت إلى تشجيع إدارة تلك الشركات على تخطيط عملياتها الدولية بشكل يسمح لها بتركيز معظم أرباحها في الدول المضيفة ذات المعدلات الضريبية المنخفضة، بغرض تخفيض حجم الأعباء الضريبية على المجموعة المتعددة الجنسيات ككل<sup>(3)</sup>، ومن جانب آخر، فقد دفع ذلك الاتجاه من جانب تلك الشركات حكومات الدول

<sup>(1)</sup>-HENTZGEN Félicie, *La politique du juge de l'impôt en matière de prix de transfert*(1996-2001 /2002) , Mémoire DEA Droit des affaires ,Université Robert Schuman Strasbourg , 2001-2002, p.07.

<sup>(2)</sup>-SID AHMED Karim, *LE cas des accords préalables sur les prix de transferts (APP)*, Les Annales de la faculté de droit et des sciences politiques, numéro spécial sur : LES relations entre l'administration fiscale et les contribuables, Laboratoire Investissement et Durable, Faculté de Droit Et Des Sciences Politiques ,Université D ORAN 2, 12-02-2017, p .227.

<sup>(3)</sup>- EL HADJI Dialigue Ba, op.cit , p.12.



المضيفة إلى التحرك نحو البحث عن أفضل السبل الفعالة، التي تمكنها من الحصول على حصتها العادلة في فرض ضرائب الدخل خاصة تطبيقات أسعار التحويل الدولية التي أصبحت ابرز مجالات التهرب، بجانب وجود النصوص التشريعية التي تساعد على تحقيق اكبر قدر من الحصيلة الضريبية، الأمر الذي يعكس بدوره حجم الجهد المبذول من جانب الشركات المتعددة الجنسيات ومن جانب السلطات الضريبية في محاولة تحقيق اكبر قدر من المكاسب على حساب الطرف الآخر.

يشير مفهوم سعر التحويل إلى القيمة المحتسبة للسلع والخدمات وتراخيص الملكية الغير المادية، المحولة بين الوحدات التي تجمعها ملكية واحدة سواء محلية أو دولية<sup>(1)</sup>، ومن ثم يمكن التمييز بين كل من أسعار التحويل المحلية بين الأقسام أو الفروع الإقليمية لشركة محلية تمارس عملياتها الاقتصادية داخل الحدود الإقليمية للدولة، وأسعار التحويل الدولية للسلع والخدمات بين وحدات أجنبية لشركة متعددة الجنسيات تمارس عملياتها على نطاق دولي أو بين المركز الرئيسي وبين تلك الوحدات الأجنبية.

فسعر التحويل الدولي يعرف بالمقابل الذي يحصل عليه القطاع داخل الشركة من قطاع آخر مقابل تحويل سلع أو أداء خدمات.

#### ثانياً: مشاكل تحديد أسعار التحويل للشركات المتعددة الجنسيات

إن عملية وضع إستراتيجية لأسعار التحويل بين شركة لأم وفروعها وشركاتها التابعة، أو بين الفروع والشركات التابعة الأجنبية، قد أدت إلى ظهور عديد من المشاكل التي لم تكن تظهر في حالة تسعير التحويلات الداخلية المحلية، ولذلك فقد حظي موضوع أسعار التحويل الدولية باهتمام كبير من إدارة الشركات المتعددة الجنسيات لعدد من الأسباب والمواقف أهمها:

-موقف عدم توافر المواد الخام، التي تستخدم كمبيعات أو كمدخلات في العملية الإنتاجية في احد الوحدات لأهميته في دولة معينة، وبالتالي يمكن تحويلها بواسطة وحدة أجنبية من وحدات المجموعة المتعددة الجنسيات والتي تمارس عملياتها من دول أخرى لاستفادة من المزايا النسبية المتاحة بين الدولتين المضيفتين.

-موقف إدارة وتنفيذ بعض المراحل الإنتاجية الخاصة بأحد الفروع أو الشركات التابعة بكفاءة عالية في دول أخرى بخلاف الدولة الأم، حيث قد يتم الإنتاج الكلي أو إنتاج بعض المكونات الرئيسية من المنتج النهائي في بعض الدول التي تتوافر بها العملة المنخفضة الأجر، ثم تقوم بعد ذلك بتحويلها إلى

<sup>(1)</sup>- LOPEZ Christian, *La pertinence des critères de pleine concurrence dans les prix de transfert*,

*Annales de la faculté de droit d'Oran*, Actes du colloque international sur « Attractivité et évasion fiscales » du 7 - 8 décembre 2011, numéro spécial, 2013, p. 129.

الفروع والشركات التابعة في دول أخرى أو إلى المركز الرئيسي بغرض إتمام عملية التصنيع عليها، وبذلك تتحقق أهداف الإدارة في تخفيض التكاليف الصناعية وتحقيق معدلات مرتفعة من الأرباح. -موقف قيام بعض الشركات المتعددة الجنسيات بالإنتاج في فرع أو شركة تابعة في دولة معينة ثم تقوم بعملية البيع عن طريق فروع أو شركات تابعة في بلاد أخرى ويتم ذلك عن طريق تحويل السلع والمنتجات من دولة لإنتاج إلى دولة البيع.

### ثالثاً: آلية التسعير التحويلي للشركات العاملة في مجال التجارة الالكترونية

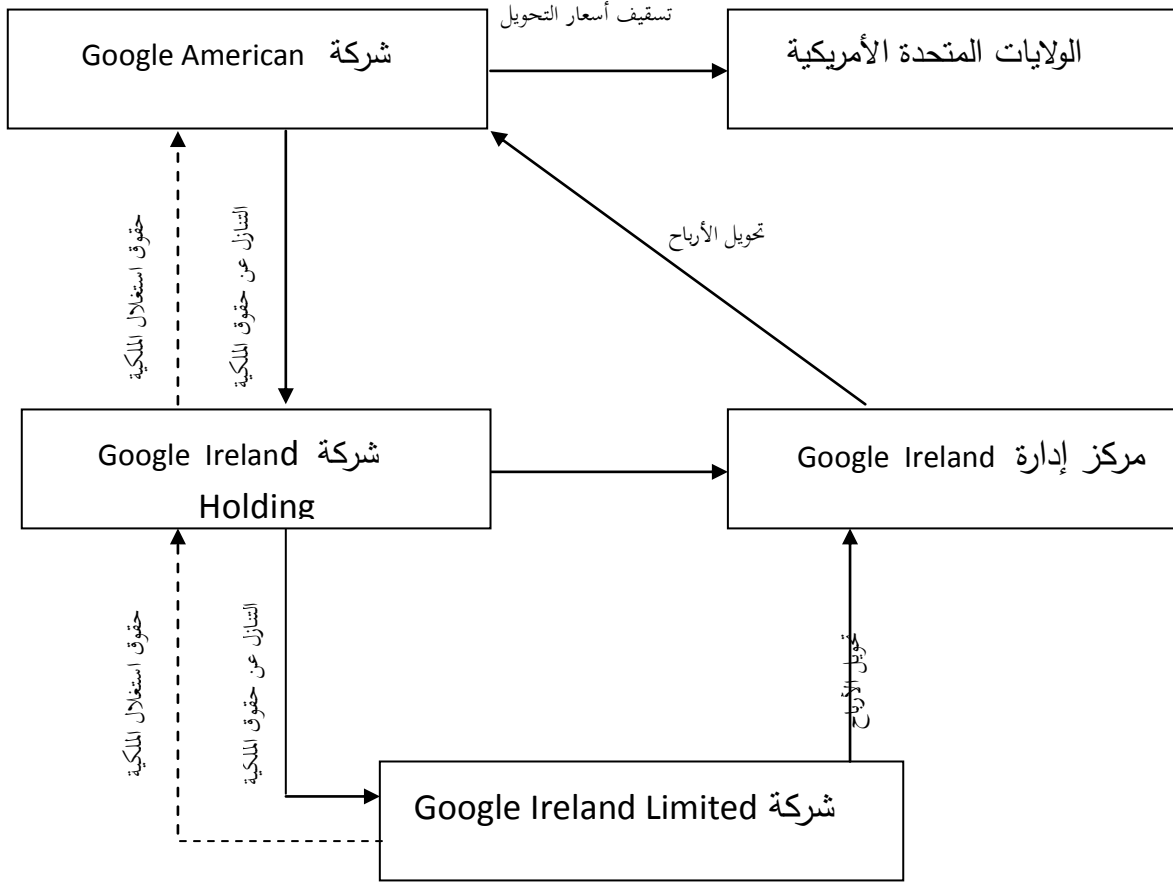
أثارت وسائل الإعلام لدول الاتحاد الأوروبي، المشاكل الضريبية للتجارة الالكترونية ومسألة التهرب الضريبي، من خلال التلاعب في سياسة تحويل الأسعار وتهريب الأرباح بين الشركات المتعددة الجنسيات وفروعها في دول الاتحاد.

وتعد قضية شركة جوجل (Google) الأمريكية لخير دليل على هذا، وما قامت به من تحويل نشاطاتها نحو فروع لها في دول الاتحاد الأوروبي، بالتنازل عن حقوق استغلال الملكية الفكرية، والتلاعب في تحويل الأسعار المطبقة، وبالتالي تهريب الأرباح من خلال فروع لها في دول الاتحاد الأوروبي للتهرب من الضريبة أو الاستفادة المزايا التفضيلية التي توفرها بعض الدول، نظراً لعدم وجود تجانس ضريبي بين دول الاتحاد، فكانت الخطوات المتبعة من طرف بعض الشركات المتعددة الجنسيات كشركة (Google) من أجل تثبيت أسعار التحويل فيما بين وحداتها، للوصول إلى ما يعرف بالتحسين الضريبي للتخفيف من الضريبة المدفوعة<sup>(1)</sup>، ونبين هذه الآلية في الشكل الموالي:

---

(1)- أحمد وشان، مرجع سابق، ص152.

الشكل رقم 05: يبين أساليب سياسة تحويل الأسعار



المصدر: نفس المرجع، ص153.

قامت شركة جوجل (Google) الأمريكية بعقد اتفاق تنازلت بموجبه عن حقوق استغلال الملكية لأحد فروعها المتواجد في أيرلندا، وهي شركة خاضعة للقانون الأيرلندي، وبالمقابل حصلت على إتاوات بيعها لحقوق الملكية، وقامت بتسعير تحويل أرباحها إلى مقرها في الولايات المتحدة الأمريكية بأدنى سعر لتجنب العبء الضريبي، ورغم هذا وافقت السلطات الضريبية في الولايات المتحدة على هذا التسعير<sup>(1)</sup>.

كما قامت شركة جوجل (Google) الأيرلندية التي تملك مركز إدارة فعال في برمودا في هولندا معفى من الضريبة على الدخل في هولندا، بالتنازل بدورها عن حقوق استغلال الملكية إلى فرع لها متواجد في دUBLIN وهو (Google Ireland Limited) حصلت بموجبه على رسوم استغلال الملكية، وفي المقابل فإن الفرع التابع لشركة (Google) الأيرلندية القابضة يحوز على ما يقارب

(1)--LAURENT Chppouis, op.cit, p.05.

88% من المبيعات شركة (Google) الأمريكية باعتباره مكلف بتنفيذ كافة إيرادات (Google) في كل من أوروبا والشرق الأوسط وإفريقيا<sup>(1)</sup>.

إذا كان التشريع الأمريكي ينص على أن مساهمة أي وحدة أو فرع في وحدة أخرى بنسبة 100% تعتبر بمثابة وحدة واحدة اتجاه الضريبة، وبالتالي فالثانية لا تطبق عليها قواعد المؤسسة الأجنبية وأن فرعي شركة (Google) الأمريكية يعتبر خاضعين في نظر القانون الضريبي الأمريكي ومعنى من دفع الضريبة بالنسبة للقانون الضريبي الإيرلندي، فإن دفع حقوق استغلال الملكية الفكرية إلى الشركة الأم (Google) الإيرلندية القابضة يشكل أحد أساليب تهريب الأرباح التي تستخدمه شركة (Google) من فرعها (Google Ireland Limited) المتواجد من دبلن بإيرلندا إلى مركز إدارة الأعمال الشركة الأم المتواجد في برمودا في هولندا، أين يكون هذا الربح معفى في هولندا من دفع الضريبة وهو ما يصطلح على تسميته بالسندويش الهولندي (Dutch sandwich)<sup>(2)</sup>.

كما أن هذه الأرباح لا تخضع للضريبة في إيرلندا مادام مقر أعمال الشركة لا يقع فيها، كما يعتبر تحويل الأرباح ما بين الوحدات في دول الاتحاد الأوروبي معفى بموجب الاتفاقيات، كما يقوم الفرع شركة جوجل الإيرلندية بخضم الربح المحول إلى الشركة باعتباره كأعباء مخصومة بالنسبة للنتيجة المحققة من طرف فرع الشركة<sup>(3)</sup>.

واستغلت شركة جوجل الإعفاءات التي تمنحها لها القوانين الضريبية الأوروبية في كل من هولندا أين يكون مقر أعمالها معفى من دفع الضريبة، وإيرلندا أين يتم إعفاء الإتاوات الناتجة عن التنازل عن حقوق استغلال الملكية الفكرية التي تتم بين فروع الشركة داخل التراب الإيرلندي، للتلاعب في سياسة تحويل الأسعار بين الشركة الأم وفروعها أو بين فروعها مستفيدة من المزايا والإعفاءات الضريبية في هذا الشأن لتهريب أرباحها.

### الفرع الثاني: مواجهة الملاجئ الضريبية والتسعير التحويلي للتجارة الإلكترونية

توسع التهريب والغش الضريبي الدولي، بعد ظهور الجنات الضريبة، والتي تقدم تحفيظات جبائية مغرية، وتضمن الحفاظ على سرية المعلومات المصرفية، وهي كافية لجذب رؤوس الأموال الدولية إليها، هروبا من عبء الضريبة في الدول ذات الضغط الضريبي المرتفع، وما زاد من ظاهرة التهريب الضريبي المعاملات الإلكترونية التي تسهل تجنب الخضوع للضريبة لما تتمتع به من خصائص،

(1) - احمد وشان، مرجع سابق، ص 153.

(2) - DANIELLE Thorne, *the double irish and dutch sandwich tax strategies*, LLM research paper laws 516 taxation domestic and international, Faculty of law VICTORIA, 2013, p.13.

(3) - احمد وشان، مرجع سابق، ص 154.

وعليه وبغرض الحد من تلك المشكل، وبعدما عجزت التشريعات الضريبية للدول عن إيجاد حلول مناسبة لها وكافية، لا بد للدول من عقد اتفاقيات جبائية دولية في مجال تجنب الازدواج والتهرب الضريبي الدولي والتي تكاد منعدمة، لذا اكتفت بعض المنظمات الدولية وأبرزها منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية على إعداد اتفاقيات نموذجية لتستند إليها الدول في تشريعاتها الضريبية الداخلية لحل مشكل الازدواج والتهرب الضريبي عن طريق التجارة الالكترونية ورغم كل التعديلات التي طرأت لمسايرة هذا النوع الجديد من التجارة تظل غير كافية، فلا بد من إعادة النظر في هذه الاتفاقيات ومبادرة الدول للتعاون وتبادل المعلومات عن طريق إبرام اتفاقيات في هذا المجال (الفقرة 01) كما لا بد من اعتماد آلية التنسيق الضريبي الدولي للقضاء على ظاهرة التهرب الضريبي (الفقرة 02).

### **الفقرة 01: أهمية الاتفاقيات الدولية لتجنب التهرب الضريبي الالكتروني**

لقد كان للمنظمات الدولية إسهامات في مجال مكافحة التهرب الضريبي الدولي، والتي حاولت إيجاد وسائل لحل تلك المشكلة، وتطويرها عبر الزمن.

وكحتمية فما عليها الآن كحد ادني لتقليص ظاهرة التهرب في مجال التجارة الالكترونية حاليا أو مستقبلا، إرساء قواعد التعاون الضريبي الدولي، وتحفيز الدول على إبرام معاهدات جبائية من اجل تبادل المعلومات بينها في المجال الضريبي، وقيام كل دولة بمساعدة دولة أخرى في تحصيل ضرائبها المستحقة كما بينا سابقا.

ويتعلق تبادل المعلومات في المجال الضريبي بنوعين من المعلومات، حيث توجد معلومات يتم تبادلها بشكل تلقائي<sup>(1)</sup>، والتي تشمل عادة معلومات عامة متعلقة بالقوانين الضريبة للدول المتعاقدة، والإجراءات الإدارية لتطبيقها، كما قد تشمل معلومات أخرى حول الأنشطة التي يمارسونها المكلفون، أما النوع الثاني فيتمثل في المعلومات التي يتم تبادلها بناء على طلب محدد والتي تشمل غالبا معلومات حول مكلفين معينين والمداخيل التي يحصلونها، من اجل تحديد الأوعية الضريبية أو التأكد من مدى صحة إقراراتهم الضريبية<sup>(2)</sup>.

### **الفقرة 02: اعتماد آلية التنسيق الضريبي الدولي للقضاء على ظاهرة التهرب الضريبي الالكتروني**

تتجه معظم الدول نحو التكامل الإقليمي لاستفادة من مزايا هذا التكامل، ومنها تحرير انتقال السلع وعوامل الإنتاج، والتعاون في السياسات الاقتصادية التي تعمل على دعم التنمية الاقتصادية لدول الأعضاء في التكامل الاقتصادي<sup>(3)</sup>.

(1)-Art 7 de la convection multilatérale d'assistance administration mutuelle en matière fiscale.

(2)-Art 5 de la convection multilatérale précitée.

(3)-محمد رمضان صديق، نظرية التنسيق الضريبي ومدى إمكانية تطبيقها في واقع النظم الضريبية العربية، مجلة التنمية والسياسة الاقتصادية، المجلد الخامس العدد 01-ديسمبر 2002، ص 09.

يساهم التنسيق على تشجيع الاستثمارات، و جذب رؤوس الأموال الأجنبية إلى دول الاتحاد، وفتح أبواب ومجالات الاستثمارات أمامها بشروط غير معقدة لدفع عملية التنمية، وما زاد من توسيع نطاق الاستثمار على نطاق واسع، ظهور التجارة الالكترونية، حيث تسعى بعض الدول إلى تشجيع هذه التجارة في نطاقها الدولي فتقوم بتقديم الحوافز الضريبية التي تتضمن الإعفاء من الضريبة كما فعل المشرع الضريبي الأمريكي أو تطبيق لأسعار ضريبية مخفضة، وينجم عن هذه السياسات المتعارضة بين الدول آثار غير مرغوب فيها، هذا ما ينجم عليه طرح إشكاليات مختلفة منها تآكل القاعدة الضريبية للدول وضياع مواردها الضريبية.

ولتحجيم هذه المشاكل اعتمدت آلية التنسيق الضريبي (Harmonisation Fiscale)، ويعرف التنسيق الضريبي على انه: "مجموعة من الإجراءات والسياسات التي من شأنها إزالة أوجه الاختلاف بين النظم والتشريعات الضريبية، بحيث تصبح متجانسة ومتناسقة، إلى حد كبير في مختلف المعاملات الضريبية من اجل إزالة الحواجز الجمركية والضريبية أمام التجارة الخارجية، والحصول على شروط أفضل في معاملات الاستثمار وانتقال رؤوس الأموال"<sup>(1)</sup>.

كما يعرف أيضا: "تماثل الهيكل الضريبي، من حيث التشريع، إجراءات وقواعد التحصيل، وإدارة التحصيل"<sup>(2)</sup>.

انطلاقا من هذه المفاهيم يظهر الهدف من نظرية التنسيق الضريبي بين الدول حيث تقوم على إزالة أهم أوجه الخلاف بين النظم والتشريعات الضريبية، بحيث تصبح متناسقة ومتقاربة من مختلف المجالات الضريبية وأهمها: قواعد تحديد الواقعة المنشئة للضريبة، وأحوال وشروط منح الإعفاءات الضريبية ومعدلات الضريبة، وذلك لضمان حياد الضريبة.

و بناء على ما تقدم، يناسب التنسيق الضريبي، معاملات التجارة الالكترونية التي ساهمة في تطوير التجارة الخارجية وكذا تجاهلت الحدود والحواجز الجمركية لما تتميز به من خصوصية، لذا وجب على الدول اعتماد آلية التنسيق الضريبي للتوحيد التشريعات الضريبية<sup>(3)</sup>، فتقارب التشريعات والنظم الضريبية من شأنه العمل على محاربة الازدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي، بسبب تقارب المعدلات الضريبية، إضافة إلى أن التنسيق الضريبي يعطي لأشخاص بعض الحوافز والإعفاءات التي من شأنها تطوير التجارة الالكترونية.

(1) -احمد يونس البطريق، السياسة الدولية في المالية العامة، دار الجامعة الحديثة، الطبعة الثانية، الإسكندرية، 2002، ص17.

(2) -يوسف المهداوي، التنسيق الضريبي، دار المعارف، الطبعة الثانية، القاهرة، 2005، ص17.

(3) - عبد الوهاب دادن، مرجع سابق، ص166.

## خلاصة الفصل الثاني

إن فرض الضريبة على التجارة الالكترونية أمر تسيير باتجاهه التشريعات الضريبية بخطى ثابتة ومثابرة، تحقيقا لمبدأ المساواة بين التجارة الالكترونية والتجارة التقليدية، ومنعا للتشوهات الضريبية ومنعا وتجنبنا لتآكل القاعدة الضريبية الناجمة عن عدم خضوع التجارة الالكترونية للضريبة.

وعليه تطرقنا للجانب الفني للضريبة، والذي اقتضى منا تحديد الوعاء الضريبي للتجارة الالكترونية من الضرائب المباشرة وتناولنا القواعد الأساسية لضريبة الدخل وهي الإقامة ومصدر الدخل والمنشأة الثابتة وكيفية تطبيق هذه القواعد على نشاط التجارة الالكترونية وبيننا أهم الصعوبات ، والبدائل المطروحة أهمها المنشأة الثابتة الافتراضية، علاوة على تناول تطبيقات الضرائب غير المباشرة، وركزنا على الرسم على القيمة المضافة، واعتمدنا الاتحاد الأوروبي كنموذج رائدا في فرض الضريبة على المبادلات الالكترونية.

وتناولنا الإجراء الثاني بعد تحديد الوعاء وهو التحصيل الضريبي وما يواجهه من تحديات بعد غياب الوساطة التقليدية واستبدالها بوساطة تغلب عليها التقنية نظرا لخصوصية التجارة الالكترونية، والبدائل المتاحة لتحصيل الجباية الالكترونية.

وكحتمية للمحافظة على عدم تآكل القاعدة الضريبية في ظل انتشار الأنشطة الالكترونية، وعدم وجود اتفاقيات ضرائب دولية بشأنها، تجعل فرص الازدواج الضريبي والتهرب تتزايد، وعليه تناولنا أهمية لجوء الدول لإبرام الاتفاقيات الضريبية الدولية لتجنب الازدواج والتهرب الضريبي الالكتروني، وكذا ما لإلية التجانس الضريبي للحد من هذه الظاهرة.

الختامة



في ختام هذه الدراسة الموسومة بـ "النظام الجبائي في ظل التجارة الالكترونية"، حيث تناولت فيها إحدى أهم معوقات فعالية النظام الجبائي الدولي والداخلي، على غرار العولمة والسيادة الضريبية، ألا وهي التجارة الالكترونية.

فلاحظنا من خلال هذه الدراسة أن هناك اجتهادات حول تحديد مفهوم التجارة الالكترونية، ولكن جميعها تدور حول كونها تنفيذ الأنشطة التجارية المتعلقة بعمليات شراء وبيع السلع والخدمات عبر شبكة الانترنت.

ولما تتميز به هذه التجارة من مزايا أهمها تبسيط المعاملات التجارية ورفع كفاءتها، والوصول إلى أسواق العالم بأقل تكلفة ودون تقييد بحدود المكان والزمان، بذلت جهود مختلفة لاستفادة من مزاياها بصفة عامة ومن جانب ضريبي بصفة خاصة إذ تعتبر مورد مالي بامتياز، أهمها المنظمات الدولية مثل منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، وعلى المستوى الإقليمي الاتحاد الأوربي، كما كان للتشريعات المقارنة حضور ومنها التشريع الجزائري، وتمخض عن هذا الاهتمام قوانين وتوصيات، حثت على ضرورة الاهتمام بالتجارة الالكترونية، والسعي إلى تنميتها وتوسيع نطاقها تماشيا مع متطلبات العولمة. توصل هذا الاهتمام الدولي والمحلي إلى وضع تشريعات تهتم بجوانب مختلفة للتجارة الالكترونية، ولكن ما لوحظ عليها إهمالها لتنظيم الجانب الضريبي لهذه المعاملة، وهذا معناه فقد الخزينة العمومية لمورد مالي كان لابد في الأصل من أن تخضع للضريبة، مثلها مثل التجارة العادية تحقيقا للعدالة الضريبية.

كما بينا أن هذا النوع من التجارة لما يشتمل عليه من خصائص تميزها عن التجارة التقليدية، تعتبر تحد عام للنظم القانونية، كما تعتبر تحدي خاص أو نوعي للنظم الضريبية السارية، لذا تتطلب معاملة ضريبية مختلفة عن تلك المعهودة في التجارة العادية.

هذه المعاملة الضريبية المختلفة واجهت قصور في الهيكل الضريبي، الذي تتخلله فجوات تشريعية ومفاهيمية وإدارة .

هذا الهيكل الضريبي الذي لا يتحمل اجتياح التجارة الالكترونية، دفع بالفقه والدول إلى توجهات مختلفة بشأن إخضاع هذه المعاملات إلى الضريبة أو إعفائها، وكان لكل رأي مبرراته، ولكن في الأخير تصب هذه التوجهات إلى فرض الضرائب على التجارة الالكترونية.

هذا التوجه أي فرض الضريبة على التجارة الالكترونية، يكتنفه الكثير من الصعوبات التي ترجع أساسا إلى الطبيعة الخاصة لهذه التجارة، ونوعية الآليات التي تتم بها، وطريقة ممارستها، وان كان توجه الفقه الضريبي بان كثيرا من القواعد الضريبية المعمول بها في ظل التجارة العادية لتحديد الدخل الخاضع للضريبة وحصه كل دولة منها يمكن تطبيقها على التجارة الالكترونية، وخصوصا فكرة

المنشأة الثابتة كأساس لتحديد السيادة الضريبية، إلا أن ما يلاحظ على هذا الرأي انه لا يخلو من صعوبات عند الأخذ به حيث يتعذر تحديد المعيار الصحيح للحكم على أن الجهة التي تعمل في مجال التجارة الالكترونية تتخذ من دولة ما منشأة ثابتة لها تبرر حق الدولة في فرض هذه الضريبة.

بيدا أن هذه الصعوبات لا تجعلنا نحيد عن التفكير في طريقة التعامل الضريبي مع هذا النوع من التعاملات، وخصوصا أن الدول النامية ومنها الجزائر مهددة بتآكل القاعدة الضريبية نتيجة تحول بعض الأنشطة والمنشآت إلى التجارة الالكترونية.

وترجع هذه الصعوبة كما قلنا إلى تبني هذه الدول مبدأ الإقليمية الضريبية وشرط الوجود المادي للمنشأة الأجنبية في الدولة لخضوعها للضريبة.

ومن ثم كان العديد من المقترحات الضريبية تتناسب والخصوصية اللامادية للتجارة الالكترونية، فإن تكيف هذا النظام الساري مع الواقع الرقمي يدعونا للبحث عن وجود مادي للمؤسسة الرقمية ، وهو وجود يمكن أن يعبر عنه إما عن طريق وجود الخادم أو عن طريق وجود بشري، وكذلك عن طريق الموقع الالكتروني ، ومع ذلك فإن فرض الموقع الالكتروني ووجود خادم ليس فعلا دائما نظرا للتغيرات السريعة التي تتميز بها التجارة الالكترونية.

ومحاولة من الفقه على تكيف النظام الضريبي الحالي وفقا لخصوصية اللامادية دائما اقترح المنشأة الثابتة الافتراضية، كما تقدم بحل آخر وهنا يأخذ في الاعتبار التواجد الرقمي الكبير، وهكذا فإن الإدارة الضريبية لها الحق في فرض الضرائب على الشركات الرقمية أو الأشخاص عندما تحدث في الدولة وجود رقمي كبير، كما اعتمد فكرة الحلقة التجارية الكاملة.

خلصنا أن كل هذه الاقتراحات لا تفي بالغرض ناهيك عن وجود صعوبات عملية في التطبيق. كما بينا أن هناك عدد من المشكلات التي تواجه فرض الضريبة على القيمة المضافة، المطبقة على صفقات التجارة الالكترونية، أهمها النمو المفاجئ في عدد العمليات الدولية بين المؤسسات والمستهلكين مما يجعل نظام الضريبة على القيمة المضافة في كثير من الحالات غير قادر على مواجهة العمليات الدولية، صعوبة التعرف على الهوية ومكان المورد والمستهلك في ظل التجارة الالكترونية، مما جعل بعض الدول ونعني بالذكر الاتحاد الأوربي تستعين ببعض الآلية للحد من عدم الخضوع للضريبة ولكنها تبقى محدودة على شمل كل العمليات الالكترونية التي تتم داخل الاتحاد وخارجه خصوصا.

كذلك يواجه النظام الضريبي الحالي إشكالية تحصيل العمليات الالكترونية، بحيث غيب في مجال التجارة الالكترونية الوسطاء التقليديين، وأصبح بذلك آلية الاقتطاع من المصدر لا تفي بالغرض دائما لذا استبدل الوسطاء العاديون ودمج وسطاء تقنيين مثل مزودو خدمة الانترنت، والاعتماد على التسهيلات التكنولوجية.

كما أن عدم وصول المجتمع الدولي لرؤية واضحة حول بعض القواعد الضريبية للتجارة الالكترونية كقاعدة الإقامة ومصدر الدخل أو المنشأة الثابتة، فكانت دافعا لبروز الازدواج والتهرب الضريبي على الأنشطة الالكترونية، كما تعتبر آليات التسعير التحويلي والملاجئ الضريبية مناسبة جدا لبروز هذه الظاهرة، علاوة على أهمية اتفاقيات الضرائب الدولية، ومدى إمكانية تطوير القواعد الواردة بها لتناسب مع طبيعة هذه الصفقات، ومدى أهمية الحاجة إلى تنسيق ضريبي للصفقات الالكترونية.

وبناء على ما قيل أعلاه يمكن استخلاص النتائج التالية:

- التجارة الالكترونية يتم تنفيذ وإدارة الأنشطة التجارية المتعلقة بالبضاعة والخدمات بواسطة تحويل المعطيات عبر شبكة الانترنت أو الأنظمة التقنية الشبيهة.

- التجارة الالكترونية تلغي فكرة الموقع أو المكان بالنسبة للنشاط التجاري، وهذا يعني تعذر عدم الكشف عن مصدر النشاط.

- تختلف القوانين والأنظمة الضريبية المفروضة على التجارة التقليدية عن تلك الأنظمة والقوانين التي تسيّر التجارة الالكترونية.

قصور النظم الضريبة الحالية فيما يخص التعامل مع التجارة الالكترونية، بحيث لم يتم حتى الآن تحديد المبدأ الذي تفرض على أساسه هذه الضرائب، هل هو مبدأ الإقامة أو مصدر الدخل مما يسبب الكثير من المشاكل.

- عدم وجود آليات محددة تحتوي على إخضاع التعاملات الالكترونية للضريبة بالإضافة إلى انعدام المرونة للجهاز الضريبي فيما يخص هذه التعاملات الجديدة، وخلق ضريبة تكيف مع التجارة الالكترونية.

- التجارة الالكترونية المتحركة من حيث خوادمها التقنية، يسهل ترحيلها إلى ملاجئ ضريبية بسهولة.

- فرض الضريبة على هذا النوع من التعاملات الالكترونية يتطلب إستراتيجية ضريبة مختلفة في المتابعة والكشف والجمع والاهم تعاوننا إقليميا ودوليا.

وعليه لا بد من تضافر الجهود دائما لتوحيد الرؤية فيما يخص إخضاع التعاملات الالكترونية للضرائب على مستوى واسع، والدول المتقدمة هي المعنية أساسا لتقديم الحلول الناجعة لما لها من قدرة وخبرة فنية.

# قائمة المراجع

## -المراجع باللغة العربية-

### 1-المراجع العامة

- 01- احمد يونس البطريق، السياسة الدولية في المالية العامة، دار الجامعة الحديثة، الطبعة الثانية، الإسكندرية، 2002.
- 02- احمد صادق القشيري، دراسة تحليلية لعقود التجارة الدولية، دار النهضة العربية، مصر، 2000.
- 03- الهادي الأمين القحطاني، الأسس الضريبية وعلاقتها بالسيادة، دار الانيس، القاهرة، 2004.
- 04- الجيلالي عجة، أزمات حقوق الملكية الفكرية(أزمة حق أم أزمة قانون أم أزمة وصول إلى المعرفة)، دار الخلدونية، الجزائر، 2012.
- 05- بشير يلس شاوش، المالية العامة (المبادئ العامة وتطبيقاتها في القانون الجزائري)، ديوان المطبوعات الجامعية، المطبعة الجهوية وهران، 2007.
- 06- هدى حامد قشقوش، جرائم الحاسب الالكتروني في التشريع المقارن، دار النهضة العربية، القاهرة، 1992.
- 07- زينب حسين عوض الله، مبادئ المالية العامة، الفتح للطباعة والنشر، مصر، 2005.
- 08- زينب حسين عوض الله، مبادئ المالية العامة، الفتح للطباعة والنشر، الإسكندرية، 2003.
- 09- حامد عبد المجيد دراز، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1995.
- 10- حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، الجزائر، 2010.
- 11- محمد احمد أبو القاسم، التسويق عبر الانترنت، دار أمين للنشر والتوزيع، ط1، مصر، 2000.
- 12- محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، الطبعة الثالثة، دار هومه، الجزائر، 2003.

13- محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الخامسة، الجزائر، 2012.

14- سعيد علي محمد العبيدي، اقتصاديات المالية العامة، مجلة للنشر والتوزيع، الأردن، 2011.

15- عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي، دراسة مقارنة، الطبعة الأولى، دار حامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2008.

16- عبد الله إسماعيل صبري، الكوكبة، الجمعية المصرية لاقتصاد السياسي والتشريع، القاهرة، 1997.

17- عبد المجيد قدي، المدخل للسياسات الاقتصادية الكلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.

18- عبد الغفور إبراهيم احمد، مبادئ الاقتصاد والمالية العامة، دار زهران للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.

19- خالد الخطيب، احمد شامية، أسس المالية العامة، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، الأردن، 2005.

## 2- المراجع المتخصصة

20- إبراهيم العيسوي، عقود التجارة الالكترونية -دراسة مقارنة- دار الخلدونية، ط1، الجزائر، 2008.

21- أبو العلا علي أبو العلا النمر، المشكلات العملية والقانونية في التجار الالكترونية، دار أبو المجد، الطبعة الأولى، مصر، 2005.

22- إبراهيم بختي، التجارة الالكترونية، مفاهيم واستراتيجيات التطبيق في المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.

23- احمد عبد الخالق، التجارة الالكترونية والعولمة، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، 2005.

24- أمير فرج يوسف، عالمية التجارة الالكترونية وعقودها وأساليب مكافحة الغش التجاري الالكتروني، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2009.

- 25- طارق عبد العال حماد، التجارة الالكترونية المفاهيم -التجارب -التحديات (الأبعاد التكنولوجية والمالية والتسويقية والقانونية)، الدار الجامعية، مصر، 2003.
- 26- يوسف المهداوي، التنسيق الضريبي، دار المعارف، الطبعة الثانية، القاهرة، 2005.
- 27- يوسف حسن يوسف، التجارة الالكترونية وأبعادها القانونية الدولية، المركز القومي للاصدارات القانونية، الطبعة الأولى، الإسكندرية، 2011.
- 28- كويك نوتس، التجارة الالكترونية، دار الفاروق للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، مصر، 2004.
- 29- لزه بن سعيد، النظام القانوني لعقود التجارة الالكترونية، دار هومه، الجزائر، 2012.
- 30- محمد الصيرفي، التجارة الالكترونية، مؤسسة حوراس الدولية، الطبعة الأولى، الإسكندرية، 2005.
- 31- محمد حسام محمود لطيف، الإطار القانوني للمعاملات الالكترونية، النسر الذهبي للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، مصر، 2002.
- 32- محمد سعيد احمد إسماعيل، أساليب الحماية القانونية لمعاملات التجارة الالكترونية(دراسة مقارنة)، منشورات الحلبي الحقوقية، الطبعة الأولى، بيروت، 2009.
- 33- محمد رمضان صديق، الضرائب على التجارة الالكترونية، دار النهضة العربية، القاهرة، 2002.
- 34- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومه، الجزائر، 2003.
- 35- نزيه عبد المقصود محمد مبروك، المعاملة الضريبية لصفقات التجارة الالكترونية، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2011.
- 36- سوزي عدلى ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وأثارها على اقتصاديات الدول النامية، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 1999.
- 37- سلطان عبد الله محمد الجواري، عقود التجارة الالكترونية والقانون الواجب التطبيق(دراسة مقارنة)، منشورات الحلبي الحقوقية، ط1، 2010.
- 38- سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب العشماوي، اقتصاديات الضرائب، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.
- 39- سعيد عبد العزيز عثمان، النظام الضريبي وأهداف المجتمع، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.

- 40- عبد الفتاح مراد، منظمة التجارة العالمية والعولمة والأقلمة، المكتب الجامعي الحديث، الطبعة الأولى، الإسكندرية، 2009.
- 41- عزة العطار، التجارة الالكترونية بين البناء والتطبيق، الأكاديمية العربية للعلوم والتكنولوجيا والنقل البحري، الإسكندرية، 2003.
- 42- عياد محمود الصديق، تطور تشريع التجارة الالكترونية، مؤسسة القدس، القاهرة، 2001.
- 43- عكاب احمد محمد العبادي، الضريبة على دخل الناجم عن التجارة الالكترونية، دار الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2015.
- 44- عمر حسن المومي، التوقيع الالكتروني وقانون التجارة الالكترونية-دراسة قانونية وتحليلية مقارنة-، دار وائل للنشر، عمان، 2003.
- 45- عصام عبدالفتاح مطر، التجارة الالكترونية في التشريعات العربية والأجنبية، دار الجامعة الجديد للنشر، الإسكندرية، 2009.
- 46- عبد الفتاح بيومي حجازي، التجارة الالكترونية وحمايتها القانونية، دار الفكر الجامعي الإسكندرية، 2004 .
- 47- فاروق حسين، البريد الالكتروني، الهيئة المصرية العامة للكتاب، مصر، 1999.
- 48- رضوان رأفت، عالم التجارة الالكترونية، الأنظمة العربية للتنمية الإدارية، الطبعة الأولى، الكويت، 1999.

### 3- الرسائل والمذكرات

أ:رسائل الدكتوراه:

- 49- إبراهيم بختي، دور الانترنت وتطبيقاته في مجال الانترنت-دراسة حالة الجزائر\_، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002.
- 50- احمد وشان، متطلبات تكيف النظام الضريبي الجزائري في ظل تحديات التجارة الالكترونية، أطروحة دكتوراه علوم اقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، 2016-2017.



51- جميل عبد الرحمن صابوني، التهرب الضريبي الدولي للشركات عابرة القوميات-دراسة مقارنة-  
أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، سوريا، 2005.

52- حبيب بلقنيشي، إثبات التعاقد عبر الانترنت(دراسة مقارنة)، رسالة دكتوراه في القانون، كلية  
الحقوق، جامعة وهران السانية، 2011/2010.

53- حراق مصباح، تكييف النظام الجبائي والجمركي الجزائري مع السياسات الاقتصادية الجديدة  
على ضوء موجات التحول الداخلية والخارجية، رسالة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم  
الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة الجزائر 03، 2011-2010.

54- يوسف قاشي، واقع النظام الضريبي الجزائري وسبل تفعيله، أطروحة دكتوراه علوم اقتصادية، كلية  
العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة بومرداس، 2015-2014.

55- مريم خليفي، الرهانات القانونية للتجارة الالكترونية، رسالة دكتوراه في القانون الخاص، كلية  
الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أبي بكر بالقائد تلمسان، 2012/2011.

56- عبد الوهاب مخلوفي، التجارة الالكترونية عبر الانترنت، أطروحة دكتوراه في الحقوق، كلية الحقوق  
والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2012/2011.

57- فاطمة الزهراء قندوز، التجارة الالكترونية تحدياتها وآفاقها في الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة  
دكتوراه في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم  
التجارية، جامعة الجزائر، 2012.

#### ب-مذكرة الماجستير:

58- احمد رجراج، النظام الضريبي الجزائري تقييم الأداء وتحديات المرحلة المقبلة، مذكرة ماجستير  
في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004-2003.

59- العياشي عجلان، ترشيد النظام الجبائي الجزائري في الوعاء والتحصيل(1992-2009): -دراسة  
حالة ولاية المسيلة - رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006.

60- إسماعيل عيسى، القانون الجبائي الدولي، مذكرة ماجستير حقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية،  
جامعة سعد دحلب البليدة، 2004.

- 61- أعمر علي نايت، الملكية الفكرية في إطار التجارة الالكترونية، مذكرة ماجستير في القانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2014.
- 62- جوهر بن رجدال، الانترنت والتجارة الالكترونية، مذكرة ماجستير علوم تسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2001/2002.
- 63- وسيلة طالب، الضغط الضريبي والفعالية الضريبية، مذكرة ماجستير علوم اقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والتجارة، جامعة سعد دحلب، البليدة، 2004 .
- 64- يحي يوسف فلاح حسن، التنظيم القانوني للعقود الالكترونية، رسالة ماجستير في القانون الخاص، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية نابلس، 2007.
- 65- يحي مسعودي، إشكاليات التنمية المستدامة في ظل العولمة في العالم الثالث، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2009.
- 66- كريمة صراع، واقع وأفاق التجارة الالكترونية في الجزائر، مذكرة ماجستير علوم اقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والتجارة، جامعة وهران، 2014.
- 67- لزرق لابد، ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاساته على الاقتصاد الرسمي في الجزائر، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والتجارة، جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان، 2011-2012.
- 68- محمد تقروت، واقع وأفاق التجارة الالكترونية في الوطن العربي، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والتجارة، جامعة الشلف، 2006.
- 69- سلطاني فيروز، دور السياسات التجارية في تفعيل الاتفاقيات التجارية الإقليمية والدولية، مذكرة الماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارة وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013.
- 70- سليمان عبد الرزاق أبو مصطفى، التجارة الالكترونية في الفقه الإسلامي، رسالة ماجستير، كلية الشريعة، جامعة غزة، 2005.
- 71- سليمة سكر، عقد البيع عبر الانترنت ومدى حجية الإثبات الالكتروني، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2010/2011.

72- عبد الكريم بريشي، فعالية النظام الجبائي في ظل توجه الاقتصاديات المحلية نحو عولمة الاقتصاد، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والتجارة، جامعة أبو بكر بالقائد تلمسان، 2006-2007.

73- علي نايت أعمر، الملكية الفكرية في إطار التجارة الالكترونية، مذكرة ماجستير في القانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة ملود معمري تيزي وزو، 2013.

### 3- المقالات الفقهية

74- إبراهيم إسماعيل إبراهيم، فعالية قرار التحكيم الالكتروني(دراسة مقارنة)، مجلة العلوم الإنسانية، بابل، المجلد 21، العدد 02-2013.

75- إبراهيم السيد المليجي شحاته، دراسة ميدانية لمدى إمكانية فرض الضريبة على معاملات لتجارة الالكترونية بجمهورية مصر العربية، مجلة التجارة والتمويل، عدد 02-2003، جامعة طنطا كلية التجارة.

76- إبراهيم كمال الشوابكة، ضريبة المبيعات على التجارة الالكترونية، دراسات، علوم الشريعة والقانون، المجلد 34(ملحق)، سنة 2007، جامعة اليرموك، الأردن.

77- هشام سليمان ونوس، الضريبة على دخل التجارة الالكترونية، مجلة العلوم الإدارية والاقتصادية، العدد 08 ديسمبر 2011.

78- حسن قيس عواد، مشكلات فرض وتحصيل الضرائب في عقود التجارة الالكترونية، مجلة الرافدين للحقوق، المجلد 12، العدد 43، 2010، كلية الحقوق جامعة الموصل.

80- طارق عبد العال حماد، المشكلات الضريبية للتجارة الالكترونية-دراسة ميدانية-، مجلة الفكر المحاسبي، جامعة عين شمس، المجلد 05 العدد 01-2001.

81- يوسف محمد جربوع، المعاملة الضريبية للتجارة الالكترونية، مجلة الدراسات المالية والتجارة، السنة التاسعة، العدد الثاني، جامعة القاهرة، 1999.

82- لطيف زيود، تحديات التجارة الالكترونية للنظم الضريبية، مجلة العلوم الاقتصادية والقانونية، مجلد 27 العدد 03-2005، جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، سوريا.

- 83- لطيف زيود وآخرون، التحديات الضريبية للتجارة الالكترونية العربية وإمكانية تطويرها، مجلة العلوم القانونية والاقتصادية، المجلد 29، العدد 2007، 01، جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، سوريا.
- 84- محمد بهاء الدين بديع القاضي، دراسة تحليلية للمشكلات الضريبية للتجارة الالكترونية، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، العدد 01-2002.
- 85- محمد طارق ملال، آليات وأسباب التهرب الضريبي الدولي وإمكانية تجنبها، مجلة دراسات، جامعة الأغواط، العدد 19-2013.
- 86- محمد رمضان صديق، مشكلات الضريبة على دخل التجارة الالكترونية والحلول الممكنة، بحث منشور في مجلة الحقوق، جامعة الكويت، العدد 03-2002.
- 87- محمد رمضان صديق، نظرية التنسيق الضريبي ومدى إمكانية تطبيقها في واقع النظم الضريبية العربية، مجلة التنمية والسياسة الاقتصادية، المجلد الخامس العدد 01-ديسمبر 2002.
- 89- مصطفى عصام نعوس، سيادة الدولة في الفضاء الالكتروني، مجلة الشريعة والقانون، جامعة الإمارات العربية المتحدة السنة السادسة والعشرون، العدد 51-2012.
- 90- سالم الشوابكة، الازدواج الضريبي في الضرائب على الدخل وطرائق تجنبه، مجلة العلوم الاقتصادية والقانونية، جامعة دمشق، المجلد 21، العدد 02-2005.
- 91- عبد الوهاب دادن، الجباية الافتراضية والتجارة الالكترونية (النقاشات، المشاكل والتحديات)، مجلة العلوم الإنسانية وعلوم التسيير، جامع ورقلة، العدد 03-2004.
- 92- عبد الواحد السيد عطية، التجارة الالكترونية (ماهيتها، مجالاتها، مشكلاتها، معاملاتها الضريبية، مستقبلها)، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، العدد 16-1999، كلية الحقوق، جامعة المنوفية.
- 93- عبد القادر حفاي، وفاء تاعبد الله، التجارة الالكترونية كأحد روافد العولمة الجبائية - إشكالية إخضاع الجبائي - مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، المجلد 09 العدد 03-2018، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الأغواط.
- 94- صالح مرارقة، التجارة الالكترونية وإشكالية إخضاعها للضرائب (التحديات المستقبلية للسياسة الجبائية)، مجلة العلوم الإنسانية، عدد 23-2005 جامعة منتوري قسنطينة.

95\_ صالح صابر يونس، الضريبة على المبيعات على السلع والخدمات التي تتم عبر التجارة الإلكترونية، الإدارة المالية الجمعية المصرية للإدارة المالية، المجلد 39 العدد 03-2010.

\_ رشيد بوعافية، دور النقود الإلكترونية في تطوير التجارة الإلكترونية، المجلة الجزائرية للاقتصادية و المالية، العدد 02 سبتمبر 2014.

96-رضوان رأفت، وآخرون، الضرائب في عالم الأعمال الإلكترونية، مجلة التنمية والسياسة الاقتصادية الكويت، المجلد الثاني، العدد 02-2000.

#### 4- الملتقيات

97- إيناس جمعه فهمي شكر، التجارة الإلكترونية وحتمية تطبيق ضريبة القيمة المضافة، المؤتمر الضريبي السادس عشر، الأزمات والصعوبات التطبيقية للتشريعات الضريبية الحديثة، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، 2010.

98-التهامي طواهر محمد، وآخرون، تحديات التجارة الإلكترونية للنظم الضريبية، الملتقى الدولي للتجارة الإلكترونية، ورقلة، الجزائر، أيام 15-16-17 مارس، 2004.

99- جلال الدين عبد الحكيم الشافعي، المعاملات الضريبية للصفقات التي تتم من خلال التجارة الإلكترونية، المؤتمر الخامس متطلبات الإصلاح الضريبي الشامل في مصر، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، 1999.

100-وصاف سعدي، يحيضة سمالي، نحو تصور واضح للمعالجة الضريبية للمعاملات الإلكترونية، الملتقى الدولي للتجارة الإلكترونية، ورقلة، الجزائر، 15-16-17 مارس، 2004.

101- يونس عرب، التعاقد والدفع الإلكتروني(تحديات النظامين الضريبي والجمركي)، برنامج الندوات المتخصصة حول التجارة الإلكترونية، معهد التدريب والإصلاح القانوني، الخرطوم، 2002.

102-محمد محمود محمد خورشيد، مقترحات تطوير الإدارة الضريبية باستخدام الأعمال الإلكترونية الحديثة، المؤتمر الرابع عشر التشريع ومشكلات التحاسب الضريبي للنظام الضريبي المصري، مركز الدراسات المالية والضريبية، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، 2008.

103-مصباح حراق، المعالجة الجبائية للتجارة الالكترونية، الملتقى العلمي الدولي الرابع حول عصرنة نظام الدفع في البنوك الجزائرية وإشكالية اعتماد التجارة الالكترونية في الجزائر، المركز الجامعي خميس مليانة، الجزائر، يومي 26-27 فبراير 2011.

104- علي عزوز، وآخرون ، إشكالية جباية المعاملات في التجارة الالكترونية، ورقة في إطار الملتقى الدولي حول "اقتصاد المعرفة"، جامعة الشلف، نوفمبر 2007 .

105-فارس فضيل، حمزة ضويبي، الأبعاد القانونية والضريبية للتجارة الالكترونية في ظل وسائل الدفع المعتمدة، الملتقى العلمي الدولي الرابع حول عصرنة نظام الدفع في البنوك الجزائرية وإشكالية اعتماد التجارة الالكترونية في الجزائر، المركز الجامعي خميس مليانة، الجزائر، يومي 26-27 فبراير 2011.

106- رابح فضيل، التجارة الالكترونية (المفاهيم، المزايا والأشكال)، الملتقى العلمي الدولي الرابع حول: عصرنة نظام الدفع في البنوك الجزائرية وإشكالية اعتماد التجارة الالكترونية في الجزائر، المركز الجامعي خميس مليانة، الجزائر، يومي 26-27 فبراير 2011.  
-النصوص القانونية

أ- النصوص التشريعية:

-النصوص القانونية الجزائرية

107- الأمر رقم 75-58 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 يتضمن القانون المدني، المعدل والمتمم بالقانون رقم 07-05 المؤرخ في 13 مايو 2007.

108- الأمر 03-05 المؤرخ في 19/07/2003 يتضمن حقوق المؤلف والحقوق المجاورة، الجريدة الرسمية عدد 44 الصادرة في 23 يوليو 2003.

109- القانون رقم 17-11 المؤرخ في 27 ديسمبر المتضمن قانون المالية لسنة 2018، الجريدة الرسمية: رقم 76 المؤرخة في 28 ديسمبر 2017.

110- قانون رقم 18-05 مؤرخ في 10 مايو سنة 2018، يتعلق بالتجارة الالكترونية، ج.ر. عدد: 28 مؤرخة في 16 مايو 2018.

111- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وزارة المالية المديرية العامة للضرائب، الجزائري، 2019.

#### ب-القوانين النموذجية

112- القانون الأونسيترال النموذجي بشأن التجارة الالكترونية، مع دليل التشريع، 1996، منشورات الأمم المتحدة نيويورك، 2000.

#### -Ouvrages en français

##### 1-Ouvrages spéciaux

- 113- BENSOUSSAN Alain, *Le commerce électronique, aspect juridique*, éd Hermes, 1998.
- 114- DIONE Alioune, *Le Droit douanier à l'épreuve des réseaux informatiques*, ITCIS, Alger, 2008.
- 115- AUBY Jean-Bernar, *La globalisation, le droit et l'état*, 2<sup>em</sup> édition, LGDG, 2010.
- 116- BEN SAHLI Mustapha, *Droit fiscal international et expérience algérienne*, OPU, Alger, 1987.
- 117- BERNARD Castagnède, *précis de fiscalité internationale*, PUF, 2<sup>em</sup> édition, Paris, 2006.
- 118- CHRISTIANE Féral-Schuhl, *Cyber Droit-le Droit à l'épreuve de l'internet-*, Dalloz, sixième édition, Paris ,2011.
- 119- COZIAN Maurice, *Précis de fiscalité des entreprises*, 31<sup>em</sup> édition, Litec, Paris, 2007-2008.
- 120- HUET Frédéric, *La fiscalité du commerce électronique*, Litec, Paris, 2000.
- 121- GOUTHIERE Bruno, *Les impôts dans les affaires internationales*, 10<sup>em</sup> édition, Francis Lefebvre, 2014.
- 122- GUTMANN Daniel, *Droit fiscal des affaire*, 6<sup>ème</sup> édition, LGDJ, 2016.
- 123- LENDREVIE Jaques et LINDON Denis, *Mercator*, 6 édition, Dalloz, Paris, 2000.
- 124- JEN CLAUDE Maurtines , *La fraude fiscale*, PUF, France ,1984 .
- 125- ISSAD Mohand, *Droit international privé*, O P U, Alger, Tome 02,1983.
- 126- BILOUN Jean- Louis, *La fiscalité du numérique*, Litec, Paris ,1998.
- 127- LOPEZ Christian, *La pertinence des critères de pleine concurrence dans les prix de transfert*, Les Annales de la faculté de droit d'Oran, Actes du colloque international sur « *Attractivité et évasion fiscales* » du 7 - 8 décembre 2011, numéro spécial, 2013.

- 128- LACHEB Mahfoud, *Organisation mondiale du commerce (OMC)*, OPU, Alger 2006.
- 129- MANARA Cédric, *Droit du commerce électronique*, LGDJ, Paris, 2013.
- 130- MARC Dassesse, PASCAL Minne, *Droit fiscal principes généraux et impôt sur les revenus*, 5eme édition, Bruylant, Bruxelles, 2001.
- 131-OECD, *Commerce électronique et fiscalité, mise en œuvre des conditions cadres d'Ottawa sur la fiscalité*, 2001.
- 132 - DAUZON Olivier, *Le droit du commerce électronique*, Puits Fleuri, France, 2004.
- 133- LE TOURNEAU Philippe, *Contrats informatiques et électroniques*, Dalloz, Paris, 2006.
- 134- PIERRE Beltrame, *La fiscalité en France*, Hachette supérieur, 5eme édition, Paris ,1997.
- 135- SID AHMED Karim, *La cas des accords préalables sur les prix de transferts (APP)*, Les Annales de la faculté de droit et des sciences politiques, numéro spécial sur : LES relations entre l'administration fiscale et les contribuables, Laboratoire Investissement et Durable, Faculté de Droit Et Des Sciences Politiques, Université d'ORAN 2, 12-02-2017.
- 136- TIXIER Gilbert, GEST Guy , KEROGUES jean, *Droit fiscal international*, 2<sup>ème</sup> édition, Litec, Paris, 1979 .
- 137- TIXIER Gilbert, GEST Guy, *Droit fiscal international*, PUF, Paris ,1985.
- 138- ROSA Julia-Barcelo, ÉTIENNE Montero et SALAUN Anne, *La proposition de directive sur le commerce électronique*, Cahiers du Centre de Recherches Informatique et Droit, numéro 17, Bruylant, Bruxelles, 2001.

## **2-Thèse et mémoires**

### **A- Thèse de Doctorat**

- 149- CAUSSADE Thomas, *La stratégie fiscale de l'entreprise : entre optimisation et fraude*, Doctorat sciences juridique et politique, Université de Toulouse, 2017.
- 140- EL HADJI Dialigue Ba, *Le droit fiscal à l'épreuve de la mondialisation : la réglementation des prix de transfert au Sénégal*, Thèse de Doctorat en Droit, discipline : Organisations, Marchés, institutions, Université Paris-Est, 2011.
- 141- NAIMI Marine -Charbbonnier, *La formation et exécution du contrat électronique*, Thèse, Paris 2(Panthéon-Assas) , 2003 .
- 142- SEFFAR Karim, *La régulation du commerce électronique global*, Thèse pour le doctorat en Droit, Université de Montréal, 2013.

### **B-Mémoire**

#### **a-Mémoire de magister**



143- AIS Souhila, *Les conventions internationales en droit fiscal*, pour l'obtention du magistère en droit, Faculté de droit, Université d'Oran, 2010-2011.

#### **b- Mémoire de master et fin d'études**

144-ROMAIN-Jean Pichardie, *La liberté fiscale sur Internet*, Master droit des affaires et fiscalité, Université de Rouen, 2005-2006.

145- DUMONTET Anne, *La Concurrence Fiscale Dommageable*, Mémoire DEA Droit des Affaires, Université Robert Schuman Strasbourg, 2002-2003.

146- HENTZGEN Félicie, *La politique du juge de l'impôt en matière de prix de transfert* (1996-2001 /2002), Mémoire DEA Droit des affaires, Université Robert Schuman Strasbourg, 2001-2002.

147- HENDRYCHOVA Katerina, *ordre de paiement sur internet*, D E A Droit des affaires, Université Robert Schuman, Strasbourg03, 2001.

148- LACHAIZE Hervé, *La notion d'établissement stable à l'épreuve du commerce électronique*, DEA de Droit affaires, Faculté de droit et science politique, 2000.

149- BOYTCHEV Sophie, *TVA et e- Services*, Mémoire.DEA, administration-entreprises, université PARIS panthéon, 2002-2003.

150- BESANCON Vincent, *Optimisation fiscale et abus de droit*, Mémoire DEA de droit des affaires, Faculté de droit, université STRASBOURG 03, 1999-2000.

151- KAKOTOMALALA Zoniaina Fitahiana, *Etude sur la fiscalité du commerce électronique.enjeux et perspectives*, Mémoire de fin d'études, Ecole Nationale d'administration de Madagascar, 2012.

152-BOYTCHEV Sophie, *TVA et e-Services*, Mémoire DESS Droit de l'internet administration entreprises, Université Paris Panthéon Sorbonne, 2002-2003.

153- SARTIAUX Mathieu, *Le statut fiscal d'une activité exercée par l'intermédiaire du réseau internet*, Mémoire d'Ingénieur de Gestion, Université libre de Bruxelles, Ecole de Commerce Solvay, 1999-2000.

154- GUESSOUS Sophia, *Mesures d'adaptation de la fiscalité marocaine à la pratique du commerce électronique*, mémoire en vue de l'obtention du Diplôme National d'expertise Comptable, Institut supérieur de commerce, Casablanca, 2003.

### **3-Article de revues spécialisées**

155- BETTELHEIM Adriel, faut il ou non taxer le web, *Revue Problèmes économiques*, N°2 .622,1999.

156- BENAYOUN George David, *Problèmes fiscaux liés au commerce électronique*, Les petites affiches, 20 juin 1997, n° 74.

157- CORNU Michel et TOUITOU Laura, *La fiscalité face au défi du E-commerce*, *Revue Française de Comptabilité*, n°468-Septembre 201 3.

- 158- COUDERT Marie-Antoinette et LAPRES Daniel Arthur, *Quelle fiscalité pour le commerce électronique*, Revue de Droit fiscal n° 46- 1997.
- 159- COUDO Thierry Piette, *Le Commerce électronique Assujetti a la TVA*, Revue Française Comptabilité, n° 360-Novembre 2003.
- 160- LAABIDI Hafed, *L'offre et l'acceptation dans les contrats de commerce électronique*, Revue de la jurisprudence et de la législation, n°09, Tunis, 2002.
- 161- DEROSIER Jean-Philippe, *Les nouvelles technologies et le Droit*, jurisdctoria revue doctorale de Droit public comparé et de théorie juridique, N°8-2012, Université Paris1-Panthéon-Sorbonne.
- 162-JULIE Ludovic, *La fiscalité confrontée à Internet*, Les Petites Affiches, n° 16 -23 janvier 2001.
- 163- KRUGER Hervé, *La fiscalité d'internet et du commerce électronique*, Revue Française de Comptabilité, n°455- Juillet-Aout 2011.
- 164- LANOU Roger, *Réformer les règles de juridiction d'imposition pour le commerce électronique*, Jurisdoctorin, n°8-2012.
- 165-LE GALL Jean-Pierre, *Internet : cyber fiscalité ou cyber paradis fiscal*, JCP E, n°5,29 janvier 1998.
- 166- MATTOS Olivier, *Fiscalité du commerce électronique*, J C, Décembre 2003, mise a jour Avril, 4850, 2010.
- 167-PATRICK Michaud, *Etablissement stable virtuel*, Etude Fiscales Internationales, volume 1- 03 mars 2013.
- 168- PIATTI-Marie Christine, *Commerce électronique et propriétés intellectuelle*, Revue trimestrielle de droit commercial et droit économique, n°01 janvier 2006.
- 169- JULIA-BARCELO- Rosa, MONTERO Étienne et SALAUN Anne, *La proposition de directive sur le commerce électronique*, Cahiers du Centre de Recherches Informatique et Droit, numéro 17, BRUYLANT, Bruxelles, 2000 .
- 170- YELLES CHAOUICHE Nassima, *Le commerce électronique un défi pour la souveraineté fiscale des états*, Revue idara, Ecole National d'administration, n°46 /1-2017.

#### **4-Documents et périodiques**

- 172-OCDE, *la révolution des communications et mondialisations du commerce – conséquences pour la politique et l'administration fiscal –Turku* ,18 November 1997.
- 173- *Commerce électronique et fiscalité indirect*, communication de la commission au conseil au parlement européen et au comité économique et fiscal, commission des communautés européennes Bruxelles, le 17/06/1998.
- 174-OCDE, *Rapport du comité des affaires fiscales, Conditions cadres pour l'imposition du commerce électronique*, édition OCDE, Ottawa,1998.

- 175- Commission des Communautés Européennes, *Groupe de travail n°1 Harmonisation des taxes sur chiffre d'affaires -impôts indirects et commerce électronique*, Document de travail ,8 juin 1999, Bruxelles.
- 176-OCDE, *Forum de l' OCDE sur le commerce électronique-Contexte, objectifs et organisation*, Paris ,12-13octobre 1999.
- 177- OCDE, Clarification pour l'application de la définition d'établissement stable dans le cadre du commerce électronique, modification des commentaires sur l'article 5, 2000.
- 178-62- OCDE, Rapport du forum sur la stratégie du comité des affaires fiscales, Aspects du commerce électronique touchant a l'administration de impôt : relever les défis, saisir les chances, édition OCDE, Ottawa , 2003.
- 179-JEAN PIERRE Brard, rapport *d'information sur la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale*, Assemblée National, avril 2008.
- 180- OCDE, *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune*, version abrégée du 22 juillet, 2010.
- 181- Avis n° 8 du Conseil National du Numérique, relatif à ses pistes de réflexion en matière de fiscalité du numérique, 14 février 2012.
- 182- La lettre de la DGI, *le Contrôle fiscal: points d'étapes et orientations stratégiques*, Bulletin d'information de la DGI n°64/2012.
- 183- COLLIN Pierre et COLIN Nicolas, *Missions d'expertise sur la fiscalité de l'économie numérique*, 2013.
- 184- La lettre de la DGI, *Simplification des démarches administratives vers une réforme des services publics*, Bulletin d'information de la DGI, n°69/2013.
- 185-LAURENT Chppouis, *Problématiques fiscales actuelle relatives au commerce électronique*, Conférence du 23 janvier 2013, Commission européenne ,Université Paris.
- 186-PATRICE Pillet, *Nouvelles règles TVA 2015 et leur impact sur le commerce électronique*, Commission européenne DG TAXUD, 17janvier 2013.
- 187- OCDE, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la matière imposable et le transfert de bénéfiques, relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique, Action 1 : Rapport final 2014.
- 188- OCDE, *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune 2014*(version complète) Ed OCDE, 2016.
- 189- OCDE, *Modèle de convention fiscal concernant le revenu et fortune 2014* , La mise à jour 2017, EDITION OCDE, 2017 .
- 190-Commission européenne, Proposition de directive du conseil concernant le système commun de taxe sur les service numérique application titre de la fourniture de certains services numérique, Bruxelles, 2018.

## 5-Textes législatifs et réglementaires

### a-Convention internationales

191- la convection multilatérale d'assistance administration mutuelle en matière fiscale.

### b-Textes juridiques français

192-Loi n°04-575 du 21 juin 2004 pour la confiance dans l'économie numérique, définit le commerce électronique, j.O .n°1 34 du 22juin 2004.

193- Décret n° 2001-272 du 30 mars 2001pris pour l'application de l'article 1316-4 du code civil et relatif à la signature électronique, J .O n° 77 du 31 mars 2001.

### c-.Directive européen

194- Directive 93/1999/CE du parlement européen et du conseil du13/12/1999 sur un cadre communautaire pour signatures électronique, J O C E ,19 janvier 2000.

195- Directive 2001 /115/CE du 20 décembre 2001, modernisation et harmonisation de la facturation.

196-DIRECTIVE 2002 / 38/CE DE Conseil du 07mai 2002 modifiant en partie a titre temporaire, la directive 77/388/CEE en ce qui concerne *le régime de TVA applicable aux service de radiodiffusion et de télévision et a certains service fournis par voie électronique*, Journal Officiel des communautés Européenne, n°L128 /41, Bruxelles,07 mai 2002.

### - Ouvrages en anglais

197- Australion Taxation Office, *Tax and the Internet Second Report*, Canberra, Decomber 1999.

198- DANIELLE Thorne, *the double irish and dutch sandwich tax strategies*, LLM research paper laws 516 taxation domestic and international, Faculty of law VICTORIA, 2013.

199- HARDESTY David, *Electronic Commerce Taxation and Planning*, Ria checkpoint, 2000.

200- DONALD Bruce and MATTHEW Murray, *to tax or not to tax ?The case of electronic commerce*, Contemporary Economic policy ,vol21-n°01 ?January 2003.

201- NURAN Kerimov, *Current problems of international taxation of electronic commerce*, Master Thesis, The University of Georgia, 2002.

202- Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles imposition entre pays développés et pays en développement , Nations Unis , New York , 2011.

203-OECD, *electronic commerce (The challanges to tax Authorities and taxpayers)*, Round table discussion between business and gouvernmet Turku ,18 November 1997.

204- OECD, International chamber of commerce, Tax issues and ramify-cations of electronic commerce, prepared by ( Icc) commission on tax ation jointy with the (BAIC),1999 .

205- OECD, Tax challenges arising from digitalisation –Interim report 2018, Inclusive framework on BEPS, OCDE-G20, Paris, 2018.

206- RIFAT Azam,*E-Commerce Taxation and Cyberspace Law* ,Virginia journal of law and technology ,University of Virginia ,vol.12 n°05-2007.

207- LAKE Shaun,*E -commerce and LCDs Challenges for Enterprise and governments*, a paper prepared for UNCTD Regional meeting on electronic commerce and development, Nepal ,30 may 2000.

208-World Trade Organization, Ministerial Conference Fourth Session, Doha ,09-14 November 2001.

209-World Trade Organization, Work Programme on Electronic Commerce, Ministerial Conference Ninth Session, Bali ,03-06 December 2013.

الف ه رس

الصفحة	العنوان
01	مقدمة
09	الفصل الأول: ملامح النظام الضريبي في ظل التجارة الالكترونية: تحديات ومشاكل
11	المبحث الأول: أهمية التجارة الالكترونية كإيراد مالي: بين قصور النصوص وفرص الواقع
12	المطلب الأول: الإطار المفاهيمي للتجارة الالكترونية: تعدد المفاهيم مع غياب حصرها
12	الفرع الأول: تعريف التجارة الالكترونية
12	الفقرة 01: التعريف التقني
13	الفقرة 02: التعريف القانوني
13	أولاً: التعريف الفقهي
15	ثانياً: التعريف التشريعي
15	أ: المنظمات الدولية
17	ب: التشريعات المقارنة
18	الفرع الثاني: خصائص وأشكال التجارة الالكترونية
18	الفقرة 01: خصائص التجارة الالكترونية
19	الفقرة 02: أشكال التجارة الالكترونية
19	أولاً: من حيث طبيعة التقنية المعتمدة
21	ثانياً: من حيث النطاق
21	ثالثاً: حسب أطراف المعاملة
23	المطلب الثاني: المسائل القانونية للتجارة الالكترونية
23	الفرع الأول: التحديات التشريعية التي تفرضها التجارة الالكترونية
23	الفقرة 01: التحديات القانونية المتصلة بإبرام عقود التجارة الالكترونية
23	أولاً: مسألة معاملات التجارة الالكترونية
25	ثانياً: منازعات معاملات التجارة الالكترونية
26	الفقرة 02: المشاكل المتعلقة ببعض فروع القوانين
26	أولاً: أزمة حقوق الملكية الفكرية

27	ثانيا: حماية المستهلك
27	الفرع الثاني: التنظيم التشريعي للتجارة الالكترونية: خيار أم حتمية؟
27	الفقرة 01: المؤسسات الدولية المنظمة للتجارة الالكترونية
28	أولا: لجنة الأمم المتحدة للقانون التجاري
31	ثانيا: منظمة التجارة العالمية
32	ثالثا: منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية
32	الفقرة 02: تنظيم التجارة الالكترونية على المستوى الإقليمي
32	أولا: الاتحاد الأوروبي
33	ثانيا: منظمة التجارة الحرة الأمريكية
33	الفقرة 03: التنظيم المحلي للتجارة الالكترونية
33	أولا: قانون الولايات المتحدة الأمريكية
34	ثانيا: التشريع الفرنسي
35	ثالثا: التشريع الجزائري
36	المبحث الثاني: التنظيم الضريبي للتجارة الالكترونية
37	المطلب الأول: متطلبات التنظيم الضريبي للتجارة الالكترونية
37	الفرع الأول: قصور هيكل النظام الجبائي في مواجهة معاملات التجارة الالكترونية
37	الفقرة 01: هيكل النظام الضريبي
38	الفقرة 02: الفجوات التي تخلقها البيئة المعلوماتية على الهيكل الضريبي
42	الفرع الثاني: إشكالية تكييف المبادئ الضريبية: مبادئ يسهل إعلانها ويصعب تطبيقها
42	الفقرة 01: المبادئ التقليدية
43	الفقرة 02: المبادئ الحديثة
45	المطلب الثاني: التجارة الالكترونية والسياسة الضريبية: علاقة غامضة وغير مستقرة
45	الفرع الأول: مفهوم السياسة الضريبية
46	الفرع الثاني: تأثير التجارة الالكترونية على السياسة الضريبية
46	الفقرة 01: الاتجاه الفقهي المؤيد للإخضاع الضريبي



48	الفقرة 02: الاتجاه المعارض لإخضاع الضريبي
50	الفقرة 03: الاتجاه التوافقي
51	المطلب الثالث: الجهود المبذولة بشأن التنظيم الضريبي للتجارة الالكترونية
51	الفرع الأول: الموقف الدولي والمحلي للتنظيم الضريبي للتجارة الالكترونية
51	الفقرة 01: جهود المنظمات الدولية بشأن التنظيم الضريبي للتجارة الالكترونية
51	أولاً: جهود منظمة التجارة العالمية
52	ثانياً: جهود منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية
54	الفقرة 02: موقف التشريعات الدولية من التنظيم الضريبي للتجارة الالكترونية
54	أولاً: موقف التشريع الأمريكي
55	ثانياً: موقف التشريع الجزائري
57	الفرع الثاني: مقترحات التنظيم الضريبي للتجارة الالكترونية
57	الفقرة 01: الأنظمة الجبائية الخاصة: مقترحات لا ترقى إلى حلول
58	أولاً: ضريبة الوحدة الرقمية <b>Bit Tax</b>
60	ثانياً: مختلف الرسوم الخاصة المقترحة
60	أ: الرسم على البريد الالكتروني (E-mail)
60	ب: فرض الضريبة على الشركات التي تخدم خدمة الانترنت
61	ج: فرض الرسوم على التجهيزات الالكترونية
61	الفقرة 02: تطبيق وتكييف قواعد الضريبة السارية
62	أولاً: تعديل المفاهيم الجبائية
63	ثانياً: تعديل التشريع
63	ثالثاً: تعديل الإطار الإجرائي
64	رابعاً: تعديل الإطار التنفيذي
66	خلاصة الفصل الأول
67	الفصل الثاني: تطبيق الضرائب على التجارة الالكترونية: من يخضع للضريبة وأين؟
69	المبحث الأول: التنظيم الفني لضرائب التجارة الالكترونية

70	المطلب الأول: تحديد وعاء الضريبة على التجارة الالكترونية
70	الفرع الأول: فرض الضريبة المباشرة على التجارة الالكترونية
71	الفقرة 01: السيادة الضريبية والتجارة الالكترونية: مجال خال من الضرائب
72	أولاً: السيادة الضريبة في اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي
73	أ: مفهوم المنشأة الثابتة
76	ب: مفهوم معيار المنشأة الثابتة في بيئة التجارة الالكترونية
82	ج: بدائل المنشأة الثابتة لتحديد السيادة الضريبية على نشاط التجارة الالكترونية
85	ثانياً: السيادة الضريبة وفقاً للتشريعات الداخلية للدول
86	أ: تحديد دول الإقامة
88	ب: تحديد دولة مصدر الدخل (مبدأ الإقليمية)
90	الفقرة 02: تحديد الدخل الخاضع للضريبة
90	أولاً: عناصر الدخل الخاضع للضريبة
91	أ: الأرباح
92	ب: الإتاوات
94	ثانياً: تقسيم الدخل الخاضع للضريبة على الدول المخلفة
94	أ: القواعد العامة لتقسيم الأرباح
95	ب: تقسيم الأرباح بالنسبة للمنشآت التي تعمل في مجال التجارة الالكترونية
96	ج: صور تقسيم الدخل
96	الفرع الثاني: فرض الضرائب غير المباشرة على التجارة الالكترونية
98	الفقرة 01: مشكلات تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في بيئة التجارة الالكترونية
99	أولاً: تحديد الدولة صاحبة الحق في فرض الضريبة
100	أ: مبدأ دولة المقصد
100	ب: مبدأ دولة المصدر
100	ثانياً: تقسيم المعاملات الرقمية إلى سلع وخدمات
102	الفقرة 02: الحلول المقترحة من الاتحاد الأوروبي لتذليل عقبات تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في البيئة الرقمية

103	أولاً: البوابة الالكترونية
104	ثانياً: الفوترة الالكترونية
105	ثالثاً: تبسيط نظام دفع الضريبة على القيمة المضافة
105	<b>المطلب الثاني: التحصيل الضريبي للتجارة الالكترونية: آليات قد تفي بالغرض</b>
106	الفرع الأول: الاقتطاع من المصدر (الحجز عند المنبع)
107	الفقرة 01: صعوبة تحديد المصدر: التحديد المكاني لأنشطة التجارة الالكترونية
108	الفقرة 02: غياب الوسيط التقليدي: تضيق دور الغير في التحصيل
109	أولاً: الوسطاء الماليون
109	ثانياً: مزود خدمة الانترنت
110	الفرع الأول: الاعتماد على التسهيلات التكنولوجية
110	<b>المبحث الثاني: الازدواج والتهرب الضريبي في مجال التجارة الالكترونية</b>
112	<b>المطلب الأول: مشكل الازدواج الضريبي في مجال التجارة الالكترونية</b>
112	الفرع الأول: أنواع الازدواج الضريبي وشروطه
113	الفقرة 01: تعريف الازدواج الضريبي الدولي
113	الفقرة 02: أنواع الازدواج الضريبي الدولي
113	أولاً: الازدواج الضريبي الدولي القانوني
114	ثانياً: الازدواج الضريبي الدولي الاقتصادي
115	الفرع الثاني: أساليب الازدواج الضريبي في مجال التجارة الالكترونية
115	الفقرة 01: مشاكل تحديد السيادة الضريبية وفقاً لاتفاقية تجنب الازدواج الضريبي
115	الفقرة 02: اختلاف ضوابط الإخضاع وتعددتها في التشريعات الداخلية
116	الفرع الثالث: طرق تفادي الازدواج الضريبي الناشئ عن التعاملات الالكترونية
116	<b>المطلب الثاني: علاقة التجارة الالكترونية بالتهرب الضريبي</b>
118	الفرع الأول: آليات التهرب الضريبي عبر التجارة الالكترونية
119	الفقرة 01: الملاذ الضريبي وعلاقته بالتجارة الالكترونية
121	الفقرة 02: أسعار التحويل

121	أولاً: تعريف أسعار التحويل ودوافعها
122	ثانياً: مشاكل تحديد أسعار التحويل للشركات العاملة في مجال التجارة الالكترونية
123	ثالثاً: آلية التسعير التحويلي للشركات العاملة في مجال التجارة الالكترونية
125	الفرع الثاني: مواجهة الملاجئ الضريبية والتسعير التحويلي للتجارة الالكترونية
126	الفقرة 01: أهمية الاتفاقيات الدولية لتجنب التهرب الضريبي الالكتروني
126	الفقرة 02: اعتماد آلية التنسيق الضريبي الدولي للقضاء على ظاهرة التهرب الضريبي الالكتروني
128	خلاصة الفصل الثاني
129	الخاتمة
133	قائمة المراجع
151	الفهرس

## "النظام الجبائي في ظل التجارة الإلكترونية"

**الملخص:** نحاول التطرق في هذه الدراسة إلى واقع التجارة الإلكترونية الذي يعبر عن موجة جديدة كاسحة، وفرصة سانحة، أمام حركة التجارة الدولية بكل تطلعاتها إلى تحرير المعاملات وتخطي الحدود، واختصار الوقت والمسافات والتكاليف، وتصعيد التنافس إلى أقصى درجاته، وهذا ما أدى إلى الاهتمام بها من قبل الفقه المالي والقانوني، لتفكير جدبا بكيفية مجارة هذا التطور المتسارع مع النظم القانونية القائمة.

فتقنية التجارة الإلكترونية وهيمنتها على تنفيذ وإتمام النشاط التجاري، كان لا بد أن يخلق تحديا جديدا أمام النظام الضريبي بصفة خاصة، لأن الدول كانت تركز في سبيل تعزيز وفرض الشمولية على الأوعية الضريبية التي مصدرها المعاملات التجارية التقليدية، ولم يكن هناك بعد نظر من قبلها في منح أنظمتها الضريبية المرونة الكافية لتتكيف مع المستجدات التكنولوجية، وهذا ما سيؤثر بشكل كبير على الإيرادات الحكومية، كما يؤثر بدوره في تحديد المفاهيم الضريبية مثل المنشأة الثابتة، مبدأ العالمية، السيادة الضريبية... وغيرها من المفاهيم.

**كلمات مفتاحية:** التجارة الإلكترونية، جباية، المنشأة الثابتة، حلقة كاملة من العمليات التجارية، مبدأ العالمية، العولمة، السيادة الجبائية.

**Résumé:** Dans cette étude nous essayons de traiter la réalité du e-commerce qui représente une nouvelle vague d'envergure, ouvrant de nouvelles perspectives face au commerce international. Le e-commerce aspire à libéraliser les transactions, à traverser les frontières, à économiser le temps, l'argent et les frais, et à accroître la concurrence. C'est pour cette raison que la jurisprudence financière et juridique s'est penchée sur cette question afin de trouver une solution pour suivre cette évolution accélérée, avec les systèmes juridique existants.

En effet, la domination de la technologie du e-commerce dans la mise en œuvre et l'achèvement de l'activité commerciale a dû créer un nouveau défi face au système fiscal en particulier. Car, l'intérêt des états était de promouvoir et imposer l'exclusivité de l'assiette fiscale provenant de transactions commerciales traditionnelles. En outre, ils ne envisageaient pas encore d'accorder à leurs systèmes une liberté suffisante pour s'adapter aux évolutions technologiques, ce qui affectera grandement les recettes publiques; et affectera également les déterminations des concepts fiscaux tels que l'établissement stable, le principe de l'universalité, la souveraineté fiscale, et d'autres concepts.

**Mots clés:** Commerce électronique, fiscalité, établissement stable, cycle complet d'opération commerciales, principe de mondialité, mondialisation, souveraineté fiscale.

**Abstract ;** This research aims to study the e-commerce situation which represents a major new wave, opening up new perspectives on international trade. E-commerce aspires to liberalise transactions, cross borders, save time, money and costs, and increase competition. For this reason, financial and legal jurisprudence has been examining this issue in order to find a solution to keep pace with this accelerating development, with the existing legal systems.

In fact, the e-commerce technology dominance in the implementation and completion of commercial activity has had to create a new challenge to the tax system in particular. For, the interest of the states was to promote and impose the exclusivity of the tax base resulting from traditional commercial transactions. Moreover, they did not yet envisage granting their systems sufficient freedom to adapt to technological developments, which will greatly affect public revenues; and will as well affect the tax concepts determination such as permanent establishment, the principle of universality, fiscal sovereignty, and other concepts.

**Key words:** E-commerce, tax, permanent establishment, whole cycle of business operations, the principle of universality, globalization, fiscal sovereignty.